

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

## **ОБЛІК У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

курс лекцій

для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти ОПІ  
«Облік і оподаткування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
денної та заочної форм здобуття вищої освіти

МИКОЛАЇВ  
2026

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 16.02.2026 р., протокол №6.

Укладачі:

М.В. Дубініна – д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;

С.В. Сирцева – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;

Рецензенти:

О.А. Боднар – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет;

З.В. Єрохіна – в.о. головного бухгалтера, головний спеціаліст з питань комунального майна відділу організаційно-юридичної роботи та комунального майна виконавчого апарату Миколаївської районної ради Миколаївської області.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>МОДУЛЬ 1. ЗАГАЛЬНІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ОБЛІКУ І ФІНАНСУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....</b>	<b>5</b>
Тема 1. Організація діяльності суб'єктів державного сектора та специфіка обліку їх обліку.....	5
Тема 2. Кошторис установ державного сектора: складання, затвердження та виконання.....	17
<b>МОДУЛЬ 2. ОБЛІК АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....</b>	<b>25</b>
Тема 3. Облік основних засобів та інших необоротних активів суб'єктів державного сектора.....	25
Тема 4. Облік запасів у суб'єктів державного сектора.....	44
Тема 5. Облік грошових коштів та фінансових інвестицій суб'єктів державного сектора.....	54
Тема 6. Облік дебіторської заборгованості суб'єктів державного сектора.....	60
<b>МОДУЛЬ 3. ОБЛІК КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....</b>	<b>69</b>
Тема 7. Облік доходів суб'єктів державного сектора.....	69
Тема 8. Облік витрат суб'єктів державного сектора.....	76
Тема 9. Облік розрахунків з оплати праці у суб'єктів державного сектора.....	87
Тема 10. Облік кредиторської заборгованості суб'єктів державного сектора.....	100
Тема 11. Облік власного капіталу, цільового фінансування і фінансових результатів.....	104
Тема 12. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора.....	109
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>115</b>

## ВСТУП

Стан функціонування суб'єктів державного сектору безпосередньо відображається у системі бухгалтерського обліку, яка є ключовим елементом механізму управління державними фінансами. Бухгалтерський облік у державному секторі виконує роль не лише інструмента реєстрації господарських операцій, а й інформаційної бази, що забезпечує формування прозорих, достовірних і релевантних даних для прийняття управлінських рішень на різних рівнях державного управління. Діяльність суб'єктів державного сектору фінансується повністю або частково за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, що зумовлює високі вимоги до якості облікових даних, їх відповідності принципам публічності, підзвітності та контролю.

Особливе значення для організації обліку в державному секторі має правовий статус цих суб'єктів як неприбуткових організацій. Така специфіка визначає унікальний характер облікових процесів, адже від правильності відображення операцій залежить не лише ефективність використання бюджетних ресурсів окремого суб'єкта, а й стан реалізації державних програм, цілей розвитку та функціонування фінансової системи країни загалом.

Бухгалтерський облік у державному секторі здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), а також інших нормативно-правових актів, розроблених і затверджених Міністерством фінансів України. Дотримання цих нормативів забезпечує уніфікацію підходів до формування облікових даних, їх порівнюваність, прозорість та можливість здійснення ефективного контролю з боку органів Державної казначейської служби України, розпорядників бюджетних коштів вищого рівня, органів державної та місцевої влади, а також інших користувачів фінансової інформації.

Запропонований курс лекцій спрямований на поглиблення теоретичних знань і формування практичних компетентностей здобувачів вищої освіти щодо обліку активів, капіталу, зобов'язань, доходів і видатків суб'єктів державного сектору, а також методики формування фінансової звітності.

# МОДУЛЬ 1

## ЗАГАЛЬНІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ОБЛІКУ І ФІНАНСУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

### Тема 1. Організація діяльності суб'єктів державного сектора та специфіка обліку їх обліку

#### План

- 1.1. Особливості організації обліку в державному секторі.
- 1.2. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі України.
- 1.3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.
- 1.4. Форми бухгалтерського обліку й облікові реєстри суб'єктів державного сектору.
- 1.5. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків.

#### 1.1. Особливості організації обліку в державному секторі

##### Суб'єктами державного сектору в Україні є

- розпорядники бюджетних коштів (бюджетні установи);
- Державна казначейська служба України;
- фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

*Розпорядники бюджетних коштів* - це бюджетні установи, які мають право отримувати бюджетні кошти, брати на себе зобов'язання та здійснювати витрати відповідно до бюджету

*Державна казначейська служба України* - це центральний орган, що здійснює управління коштами, які надходять до державного бюджету.

*Фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування* - це фонди, які забезпечують соціальний захист населення та виплату пенсій, і також належать до суб'єктів державного сектору.

Бюджетний облік - це бухгалтерський облік використання бюджету і кошторисів бюджетних установ.

Суб'єкти державного сектору ведуть бухгалтерський облік відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

##### Специфічні особливості обліку в державному секторі:

- контроль виконання кошторису;
- роздільний облік доходів і видатків за обмінними і необмінними операціями, загального та спеціального фондів, касових і фактичних видатків;
- організація обліку доходів і видатків у розрізі статей бюджетної класифікації;
- суворі відповідність обліку і звітності вимогам законодавства та

нормативних документів;

- високий рівень централізації обліку;
- комп'ютеризація обліку, складання та подання звітності;
- галузева специфіка обліку в установах культури, науки, освіти, охорони здоров'я, оборони, управління тощо.

## **1.2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі України**

Стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі умовно можна поділити на такі групи (20 стандартів):

1) стандарти, що характеризують загальні вимоги та зміст фінансової звітності установ державного сектора (101 «Подання фінансової звітності», 102 «Консолідована фінансова звітність», 103 «Фінансова звітність за сегментами», 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», 130 «Вплив змін валютних курсів»);

2) стандарти загальнометодологічного характеру (124 «Доходи», 126 «Оренда», 127 «Зменшення корисності активів», 128 «Зобов'язання», 133 «Фінансові інвестиції», 134 «Фінансові інструменти», 135 «Витрати»);

3) стандарти з обліку та відображення у звітності окремих об'єктів бухгалтерського обліку (121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 129 «Інвестиційна нерухомість», 136 «Біологічні активи»);

4) стандарти з обліку окремих видів діяльності 131 «Будівельні контракти»);

5) стандарти соціальної політики і соціальної діяльності установ 132 «Виплати працівникам»).

## **1.3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.**

*План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203.*

Повний код субрахунку в Плані рахунків чотиризначний

1 цифра – клас рахунків;

2 цифра – номер синтетичного рахунку;

3 цифра – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 - розпорядники бюджетних коштів; 2 - державні цільові фонди; 3 - державний бюджет; 4 - місцеві бюджети; 5 - рахунки органів Казначейства).

4 цифра – номер субрахунку (крім рахунків класів 9 та 0).

Новий план рахунків має 2 розділи: «Балансові рахунки» (класи з 1-го по 8-й); та «Позабалансові рахунки» (класи 9 і 0).

1-й клас рахунків «Нефінансові активи»

Вони призначені для обліку ОЗ, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, запасів, біологічних активів, капітальних інвестицій, зносу (амортизації).

2-й клас рахунків «Фінансові активи» тепер в себе включає як дебіторську заборгованість так і грошові кошти та інвестиції, а також Єдиний

казначейський рахунок (ЄКР).

Визначені окремі субрахунки для бюджетних установ фондів, коштів державного й місцевого бюджетів ЄКР.

На субрахунках обліковують кошти в касі, на рахунках в установах банків або в органах Казначейства, у розрахунках із дебіторами, довгострокових і поточних фінансових інвестицій, довгострокових і короткострокових векселів одержаних та інших фінансових активів.

#### 3-й клас «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів».

Інформацію на субрахунках узагальнюють органи Казначейства – про всі надходження до державного та місцевих бюджетів, у т.ч. коштів бюджету, які підлягають розподілу, а також коштів, що виділені відповідно до бюджетних призначень розпорядникам й одержувачам бюджетних коштів, тощо.

#### 4-й клас «Розрахунки».

На субрахунках обліковують розрахунки за фінансовими інвестиціями та фінансовими активами, за операціями з відображення зобов'язань за фінансовими операціями держбюджету (місцевих бюджетів), розрахунки за коштами, які підлягають розподілу, тощо.

#### 5-й клас «Капітал та фінансовий результат».

На субрахунках обліковують інформацію про стан і рух коштів внесеного капіталу, капіталу в підприємствах, капіталу в дооцінках, резервного капіталу, цільового фінансування, про фінансові результати.

#### 6-й клас «Зобов'язання».

На субрахунках ведуть облік довгострокових і поточних зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків із постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків із податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів.

#### 7-й клас «Доходи».

На субрахунках відображають інформацію про доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо та необмінними операціями.

#### 8-й клас «Витрати».

На субрахунках відображають інформацію про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

#### 9-й «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів».

На субрахунках відображають інформацію про бюджетні асигнування, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо).

0-й «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів».

На позабалансових рахунках обліковують матеріальні цінності, інші активи та зобов'язання, що належать розпорядникам бюджетних коштів (державним цільовим фондам) або перебувають у їх тимчасовому розпорядженні: вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків документів суворої звітності, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування та дебіторської заборгованості.

#### **1.4. Форми бухгалтерського обліку й облікові реєстри суб'єктів державного сектору.**

Бухгалтерський облік у суб'єктів державного сектору ведеться методом подвійного запису за певною формою. Це означає, що кожна господарська операція реєструється в облікових реєстрах на дебеті одного і на кредиті другого рахунку в однакових розмірах. Послідовність запису господарських операцій в облікові реєстри та будова самих реєстрів визначаються саме формою обліку.

**Під формою бухгалтерського обліку розуміють порядок узгодження різних видів облікових реєстрів, техніки обробки облікових даних, послідовності і способів здійснення облікових записів, технічних засобів ведення обліку.** Згідно із *Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (від 16.07.1999 р.)* установа сама обирає форму бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей своєї діяльності, техніки і технології обробки облікових даних.

**Основною формою ведення бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору є меморіально-ордерна форма. При цьому використовують реєстри синтетичного обліку – меморіальні ордери, аналітичного – книги і картки. Узагальнюючим реєстром є Журнал-Головна книга.**

Часто використовується елементи автоматизації обліку або повністю автоматизований бухгалтерський облік, при цьому використовуються різноманітне програмне забезпечення.

З метою забезпечення єдності бухгалтерського обліку наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 року № 755 «Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання» затверджено Типові форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх застосування.

При меморіально-ордерній формі перевірені та прийняті до обліку документи систематизуються за датами здійснення операцій і оформляються меморіальними ордерами-накопичувальними відомостями, яким присвоюються постійні номери. Наказом № 755 передбачено 16 регламентованих форм ордерів:

Меморіальний ордер № 1 – Накопичувальна відомість за касовими

операціями.

Накопичувальна відомість за касовими операціями застосовується при обробці звітів касирів з метою систематизації оборотів у касі за поточний місяць. Кожен звіт касира заноситься до накопичувальної відомості за відповідними субрахунками одним рядком, тобто записуються всі обороти в касі з надходження та витрачання коштів за дебетом чи кредитом відповідних субрахунків рахунку 2211 (2221) «Готівкові кошти та їх еквіваленти».

Якщо суб'єкт державного сектору здійснює касові операції в національній та іноземній валюті, меморіальні ордери - накопичувальні відомості за касовими операціями складаються окремо для кожного виду валюти та нумеруються відповідно № 1-1, 1-2 тощо.

2. У накопичувальній відомості за касовими операціями за субрахунком 2212 (2222) «Готівка в іноземній валюті» за кожним звітом касира записи здійснюються окремими рядками в національній та іноземній валюті.

Меморіальний ордер № 2 – Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках).

Використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду.

Накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (іншим, поточним) рахунком суб'єкта державного сектору, тобто за наявності декількох рахунків в органах Державної казначейської служби України (банках), відкритих на ім'я суб'єкта державного сектору, вони оформлюються окремими меморіальними ордерами, які нумеруються № 2-1, 2-2, 2-3 тощо. Операції з руху коштів загального фонду в іноземній валюті оформлюються окремими меморіальними ордерами за видами валют.

Записи операцій до накопичувальних відомостей здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (інших, поточних) рахунків, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках), з доданням до них підтвердних документів (платіжних доручень тощо).

Меморіальний ордер № 3 – Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках).

Використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів спеціального фонду з реєстраційних (поточних) рахунків в органах Державної казначейської служби України (банках).

За наявності декількох рахунків в органах Державної казначейської служби України (банках), відкритих на ім'я суб'єкта державного сектору, накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (поточним) рахунком та нумеруються № 3-1, 3-2, 3-3 тощо. Операції з руху

коштів спеціального фонду в іноземній валюті оформлюються окремими меморіальними ордерами за видами валют.

Меморіальний ордер № 4 – Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами.

У накопичувальній відомості за розрахунками з дебіторами ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є дебіторами суб'єкта державного сектору. Відомість складається окремо за відповідними субрахунками рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість» та окремо за кожним дебітором у розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства.

2. Операції за розрахунками з дебіторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому меморіальному ордері за цією самою формою.

У графі «Залишок на кінець місяця за субрахунком 21\_\_» розраховується загальний залишок та окремо за кожним дебітором у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Меморіальний ордер № 5 – Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій.

У суб'єктів державного сектору, де виписуються декілька розрахунково-платіжних відомостей, за підсумками цих відомостей складається зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій.

Записи в меморіальному ордері систематизуються за програмною класифікацією та найменуваннями суб'єктів державного сектору, що обслуговуються.

При нарахуванні заробітної плати та стипендій за рахунок коштів спеціального фонду записи систематизуються і за видами коштів спеціального фонду.

Дані розрахунково-платіжних відомостей за коштами спеціального фонду записуються до меморіального ордера після виведення підсумку за коштами загального фонду.

До меморіального ордера додаються всі документи, які є підставою для нарахування заробітної плати (табелі використання робочого часу, витяги з наказів про зарахування працівників, їх звільнення тощо).

Меморіальний ордер № 6 – Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами.

Ведеться облік розрахунків з різними підприємствами, установами та організаціями, які є кредиторами суб'єкта державного сектору. Відомість складається окремо за субрахунками 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами» окремо за кожним кредитором та в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до

законодавства.

Операції за розрахунками з кредиторами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою.

Меморіальний ордер № 7 – Накопичувальна відомість по розрахунках в порядку планових платежів ф. № 410.

Ведеться облік розрахунків за продукти харчування, медикаменти та перев'язувальні матеріали, що здійснюються в порядку планових платежів. Облік ведеться окремо за кожним постачальником, для якого відводиться необхідна кількість рядків з метою відображення операцій протягом місяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Операції за розрахунками в порядку планових платежів, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою.

Записи у накопичувальній відомості здійснюються за кожним документом (платіжним дорученням, рахунком тощо) в міру здійснення операцій.

Перерахування постачальникам планового авансу супроводжується записами за дебетом субрахунку 2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» або 2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» та кредитом відповідних субрахунків

Меморіальний ордер № 8 – Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами.

Ведеться облік розрахунків з підзвітними особами в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Накопичувальна відомість за субрахунком 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» складається щомісяця за кожною операцією, що підтверджена документом, оформленим відповідно до законодавства.

Операції за розрахунками з підзвітними особами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, ведуться в окремому ордері за цією самою формою.

Операції з видачі грошових коштів під звіт і відшкодування перевитрат супроводжуються записами за дебетом субрахунку 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами». Дані про невикористані та повернені підзвітною особою до каси суб'єкта державного сектору авансові суми, а також про витрачені суми авансу та затверджені суми витрат відповідно до авансового звіту записуються за кредитом субрахунку 2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами».

Меморіальний ордер № 9 – Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів.

Використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб необоротних активів, до яких належать основні засоби, інші необоротні матеріальні активи,

нематеріальні активи та інвестиційна нерухомість. Записи здійснюються щодо кожного документа (акт приймання-передачі основних засобів, акт внутрішнього переміщення основних засобів, акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів, акт списання основних засобів (часткової ліквідації), акт списання транспортних засобів, акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду тощо) із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Якщо на необоротний актив, який вибуває, нарахований знос, він відображається за дебетом відповідного субрахунку рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів». Сума зносу розраховується на підставі даних відповідних інвентарних карток.

Одночасно відповідні записи здійснюються у відповідних інвентарних картках.

Меморіальний ордер № 10 – накопичувальна відомість про вибуття та переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Використовується для обліку вибуття та переміщення до інших установ, організацій та матеріально відповідальних осіб малоцінних та швидкозношуваних предметів. Записи здійснюються за кожним документом із зазначенням матеріально відповідальної особи.

Меморіальний ордер № 11 – Зведення накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування.

Використовується в тих випадках, коли суб'єктом державного сектору складається декілька накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування.

Меморіальний ордер складається за результатами місяця на підставі накопичувальних відомостей про надходження продуктів харчування окремо за кожною матеріально відповідальною особою (суб'єктом державного сектору).

Записи у накопичувальній відомості здійснюються окремо за кожним постачальником.

Меморіальний ордер № 12 – Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування.

Використовується в тих випадках, коли суб'єктом державного сектору складається декілька накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування.

Меморіальний ордер складається в кінці місяця на підставі накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування окремо за кожною матеріально відповідальною особою (суб'єктом державного сектору).

До меморіального ордера переносяться підсумки з відомостей витрачання продуктів харчування за відповідною кореспонденцією субрахунків.

Меморіальний ордер № 13 – Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів.

Використовується для обліку операцій про витрачання виробничих та

інших запасів, крім продуктів харчування.

До меморіального ордера заносяться дані з первинних документів про витрачання матеріальних цінностей (накладних (вимог), забірних карток тощо).

Меморіальний ордер № 14 – Накопичувальна відомість нарахування доходів спеціального фонду суб'єктів державного сектору.

Використовується для обліку операцій нарахування доходів спеціального фонду (субрахунки 7011 «Бюджетні асигнування» (7021 «Асигнування державних цільових фондів на утримання апарату») (крім асигнувань із загального фонду), 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 (7122) «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів»), 7411 (7421) «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»). На кожен вид доходів спеціального фонду відкриваються окремі меморіальні ордери, які нумеруються відповідно № 14-1, 14-2, 14-3.

Меморіальний ордер № 15 – Зведення відомостей за розрахунками з батьками за утримання дітей.

Складається у централізованих бухгалтеріях на підставі відомостей за розрахунками з батьками.

Зведення відомостей відкривається виведенням залишку на початок місяця. У кінці місяця за всіма графами розраховуються підсумки на кінець місяця. Усі записи здійснюються окремо за кожною обслуговуючою установою (дитячою групою).

Меморіальний ордер № 16 – Накопичувальна відомість позабалансового обліку.

У накопичувальній відомості позабалансового обліку ведеться облік надходження та вибуття в розрізі об'єктів позабалансового обліку.

До граф 1-6 заносяться дані про надходження (одержання, надання, отримання тощо), а до граф 7-12 - дані про вибуття (використання, списання, повернення, сплату тощо) об'єктів, які обліковуються на позабалансових рахунках:

- 01 «Орендовані основні засоби та нематеріальні активи»;
- 02 «Активи на відповідальному зберіганні»;
- 03 «Бюджетні зобов'язання»;
- 04 «Непередбачені активи»;
- 05 «Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані»;
- 06 «Гарантії та забезпечення отримані»;
- 07 «Списані активи»;
- 08 «Бланки документів суворої звітності»;
- 09 «Передані (видані) активи відповідно до законодавства».

На кінець кожного місяця розраховується вартість залишку об'єктів позабалансового обліку

У накопичувальній відомості ведеться облік надходження та вибуття

в розрізі об'єктів позабалансового обліку.

Крім того, кожна бюджетна установа має можливість вести інші меморіальні ордери за операціями, що не знайшли відображення у регламентованих формах за допомогою меморіального ордеру № 17.

#### Меморіальний ордер № 17.

Меморіальний ордер ф. № 17 застосовується для відображення операцій, що не фіксуються в меморіальних ордерах № 1-16, та для операцій, за якими не потрібно складати накопичувальні відомості та зведення.

Записи в меморіальному ордері здійснюються як за окремими первинними документами, так і за групами однорідних документів.

Меморіальні ордери побудовані за шаховим принципом і часто поєднують обороти по дебету та кредиту рахунку. Записи до них здійснюються на підставі первинних документів, накопичувальних документів, інших журналів-ордерів, бухгалтерських довідок.

Меморіальні ордери підписуються виконавцем, особою що перевірила меморіальний ордер і головним бухгалтером.

#### Книга аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій (реєстр депонованих сум).

У книзі ведеться облік депонованих сум заробітної плати і стипендій за кожним депонентом. У відповідних графах «Кредит (віднесено на рахунок депонентів)» зазначаються місяць, у якому утворилась депонентська заборгованість, номери платіжних відомостей і суми, а в графах «Дебет - виплачено» навпроти прізвища депонента записується номер видаткового касового ордеру чи іншого документа та виплачена сума.

На видаткових касових ордерах за виплаченими депонентськими сумами ставиться штамп «Депонент».

У кінці місяця в книзі розраховуються результати за графами «Кредит (віднесено на рахунок депонентів)» і «Дебет - виплачено» та виводиться кредитовий залишок на початок наступного місяця.

При автоматизованому веденні бухгалтерського обліку використовується реєстр депонованих сум.

#### Книга «Журнал-головна»

Книга призначена для реєстрації всіх меморіальних ордерів суб'єкта державного сектору. Облік у книзі «Журнал-головна» ведеться за субрахунками Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203, з урахуванням галузевих особливостей та виробничої необхідності щодо деталізації обліку господарських операцій суб'єкта державного сектору.

Книга «Журнал-головна» відкривається щороку на початок звітного року записами сум залишків на рахунках на початок року відповідно до балансу та залишків на рахунках книги «Журнал-головна» за минулий рік.

Записи в книзі при веденні суб'єктами державного сектору окремих меморіальних ордерів здійснюються у міру їх складання, але не пізніше

наступного дня, а при складанні меморіальних ордерів-накопичувальних відомостей - один раз на місяць. Сума меморіального ордеру переноситься спочатку до графи «Сума оборотів за меморіальним ордером», а потім за дебетом та кредитом відповідних субрахунків.

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

Сума оборотів за місяць за всіма субрахунками (як за дебетом, так і за кредитом) повинна дорівнювати підсумку графи «Сума оборотів за меморіальним ордером».

Журнал-Головна відкривається на рік, записами початкових залишків

#### Бухгалтерська довідка

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, до якої помилка (сума, кореспонденція субрахунків) вноситься червоним чорнилом або із знаком «мінус», а виправлення (сума, кореспонденція субрахунків) - чорнилом темного кольору. Унесенням цих даних до регістру бухгалтерського обліку і книги «Журнал-головна» в місяці, у якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображаються правильна сума і кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку. У довідці наводяться причина помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку. Довідку підписує працівник, який її склав, та головний бухгалтер.

Аналітичний облік ведеться в картках, книгах, накопичувальних відомостях. Форми карток аналітичного обліку та порядок їх заповнення встановлені Порядком № 100.

Для контролю за правильністю записів по рахунках синтетичного та аналітичного обліку складаються оборотні відомості ф. 44, 285, 326 по кожній групі аналітичних рахунків.

Підставою для записів в облікових регістрах є належним чином оформлені первинні документи, які повинні представлятись в бухгалтерію в терміни встановлені графіком документообігу.

### **1.5. Бюджетна класифікація: будова, роль і призначення видатків.**

Бюджетна класифікація використовується для складання і виконання державного та місцевих бюджетів, звітування про їх виконання, здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення фінансового аналізу в розрізі доходів, організаційних, функціональних та економічних категорій видатків, кредитування, фінансування і боргу, а також для забезпечення загальнодержавної і міжнародної порівнянності бюджетних показників.

**Бюджетна класифікація має такі складові частини:**

I. Класифікація доходів бюджету.

II. Класифікація видатків та кредитування бюджету.

### III. Класифікація фінансування бюджету.

### IV. Класифікація боргу.

#### **I. Класифікація доходів бюджету.**

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами:

- *податкові надходження* — це коди, які починаються з «1»;
- *неподаткові надходження* — коди починаються з «2»;
- *доходи від операцій з капіталом* — «3»;
- *офіційні трансферти* — «4»;
- *цільові фонди* — «5».

#### **II. Класифікація видатків та кредитування бюджету.**

**Видатки та кредитування бюджету класифікуються за:**

1. Бюджетними програмами (програмна класифікація видатків та кредитування бюджету) використовується у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

2. Ознакою головного розпорядника бюджетних коштів (відомча класифікація видатків та кредитування бюджету) – містить перелік головних розпорядників бюджетних коштів для систематизації видатків та кредитування бюджету за ознакою головного розпорядника бюджетним коштів.

3. Функціями, з виконанням яких пов'язані видатки та кредитування бюджету (функціональна класифікація видатків та кредитування бюджету – включає розділи, в яких систематизуються видатки та кредитування бюджету, пов'язані з виконанням функцій держави чи місцевого самоврядування:

Загальнодержавні функції;

Оборона;

Економічна діяльність

Охорона навколишнього природного середовища

Охорона здоров'я

Духовний та фізичний розвиток;

Освіта;

Соціальний захист та соціальне забезпечення.

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

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

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

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

#### **III. Класифікація фінансування бюджету.**

Класифікація фінансування бюджету містить джерела отримання

фінансових ресурсів, необхідних для покриття дефіциту бюджету, і напрями витрачання фінансових ресурсів, що утворилися в результаті профіциту бюджету. Витрати на погашення боргу належать до складу фінансування бюджету.

Фінансування бюджету класифікується за:

1) типом кредитора (за категоріями кредиторів або власників боргових зобов'язань);

2) типом боргового зобов'язання (за засобами, що використовуються для фінансування бюджету).

#### **IV. Класифікація боргу.**

Класифікація боргу систематизує інформацію про всі боргові зобов'язання держави.

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

### **Використана література [1-21, 26, 33]**

## **Тема 2. Кошторис установ державного сектору: складання, затвердження та виконання**

### **План**

- 2.1. Поняття кошторисів бюджетних установ.**
- 2.2. Порядок складання кошторису бюджетних установ.**
- 2.3. Основні вимоги щодо виконання кошторису бюджетних установ.**

#### **2.1. Поняття кошторисів бюджетних установ.**

Фінансово-господарська діяльність будь-якої бюджетної установи здійснюється за кошти державного або місцевого бюджету на підставі кошторису, який складається відповідно до *Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверджених постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228.*

Кошторис бюджетної установи — це основний плановий фінансовий документ. Складають кошторис установи після затвердження державного і місцевих бюджетів, залежно від того, з якого бюджету фінансуються.

Основна мета кошторису — установа має забезпечити виконання своїх функцій і досягнути результатів, які визначені згідно з бюджетними призначеннями. Цей документ встановлює на бюджетний рік:

- повноваження установи на отримання коштів з бюджету;
- розподіл бюджетних асигнувань.

Складання кошторису — це обов'язково для всіх установ: і тих, які ведуть бухгалтерський облік самостійно, і тих, які обслуговуються централізованою бухгалтерією. Більше того, кошторис бюджетної установи може бути не один. Все залежить від кількості бюджетних програм, які вона виконує.

Кошторис може бути:

- **індивідуальний кошторис** — це безпосередньо кошторис бюджетної установи. Його затверджує розпорядник;
- **зведений кошторис** — це кошторис головного розпорядника бюджетних коштів, який є підсумком індивідуальних кошторисів, а тому не вимагає затвердження та подається до Мініну (держбюджетні програми) або місцевого фінансового органу (програми місцевих бюджетів).

## **2.2.Порядок складання кошторису бюджетних установ.**

*Складання кошторису бюджетних установ складається з наступних етапів:*

1. Доведення установі граничних показників за загальним фондом.
2. Складання розрахунків за надходженнями спеціального фонду.
3. Складання розрахунків за видатками загального і спеціального фондів.
4. Заповнення вступної і основної частин кошторису.
5. Підписання кошторису бюджетної установи і розрахунків до нього.
6. Подання їх на затвердження.

### *1. Доведення установі граничних показників за загальним фондом.*

Загальний фонд - це надходження, які бюджетна установа отримує з бюджету, та їх витрачання. Головний розпорядник коштів відповідного бюджету після того, як бюджет затверджений, надсилає установі граничні показники на уточнення сум *бюджетних призначень та бюджетних асигнувань*.

*Бюджетні призначення* – це повноваження головного розпорядника бюджетних коштів, надане Бюджетним кодексом, законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), яке має кількісні, часові і цільові обмеження та дозволяє надавати бюджетні асигнування.

*Бюджетні асигнування* – повноваження розпорядника бюджетних коштів, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження.

Ці показники використовує установа для складання проєктів:

- *плану асигнувань загального фонду;*
- *плану спеціального фонду,*
- *плану надання кредитів із загального фонду бюджету;*
- *плану використання бюджетних коштів;*
- *помісячного плану використання бюджетних коштів.*

Ці документи і кошторис бюджетної установи складають одночасно.

### *2. Складання розрахунків за надходженнями спеціального фонду.*

Спеціальний фонд (спецфонд) - це ті надходження, які бюджетна установа заробляє самостійно, та визначені напрями витрачання таких

коштів. Усі суми по спецфонду треба підкріпити розрахунками кожного виду доходів за кодами класифікації доходів.

Тобто треба розрахувати власні надходження установи від:

- надання платних послуг;
- додаткової господарської діяльності;
- здавання майна в оренду; реалізації майна установи тощо.

Для цього знадобляться такі показники:

- 1) обсяг платних послуг (плановий);
- 2) площа приміщень, кількість обладнання та іншого майна, що установа здаватиме в оренду, кількість ліжко-місць у гуртожитках, кількість відвідувань виставок, музеїв, парків тощо;
- 3) вартість одиниці площі, ліжко-місця, відвідування тощо.

Мають враховуватися фактичне виконання таких показників у звітному році і очікуване їх виконання у році, який передує плановому.

Надходження від дарунків, грантів чи благодійних внесків обчислюють, якщо існують відповідні договори чи календарний план проведення подібних заходів або інших документів, якщо у них передбачені до отримання суми.

Скласти кошторис і не підтвердити його розрахунками за надходженнями не вдасться, оскільки разом з кошторисом на затвердження подають і розрахунки обсягів надходжень до спеціального фонду.

Для розрахунку власних находжень знадобляться такі показники:

- обсяг платних послуг (плановий);
- площа приміщень, кількість обладнання та іншого майна, що установа здаватиме в оренду, кількість ліжко-місць у гуртожитках, кількість відвідувань виставок, музеїв, парків тощо;
- вартість одиниці площі, ліжко-місця, відвідування тощо.

Мають враховуватися фактичне виконання таких показників у звітному році і очікуване їх виконання у році, який передує плановому.

Надходження від дарунків, грантів чи благодійних внесків обчислюють, якщо існують відповідні договори чи календарний план проведення подібних заходів або інших документів, якщо у них передбачені до отримання суми.

### *3. Складання розрахунків за видатками загального і спеціального фондів.*

Видатки складаються за **кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ)**. Деталізуються видатки за видами та кількістю товарів (робіт, послуг) із зазначенням вартості за одиницю. При складанні кошторису слід керуватися також кодами КЕКВ з наказу Міністерства фінансові України від 12.03.2012 № 333.

Інший розрахунок передбачений для таких КЕКВ, як:

- 2111 «Заробітна плата»;
- 2120 «Нарахування на оплату праці».

Суму видатків за КЕКВ 2111 «Заробітна плата» підтверджують штатним розписом і відповідним розрахунком розміру фонду оплати праці,

який визначає за кожною посадою розмір посадового окладу, надбавок і доплат, премій, сум індексації та інших виплат.

Суму видатків за КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці» розраховують з урахуванням ставок ЄСВ 22% і 8,41% (для працівників, які мають інвалідність) та фонду оплати праці, а також виходячи із запланованого розміру винагороди, яку передбачає цивільно-правовий договір.

Кошторис бюджетної установи містить річний обсяг коштів, який забезпечує потребу установи в оплаті послуг зв'язку, природного газу, водопостачання, водовідведення, електричної і теплової енергії. Їх планують за загальним і спеціальним фондами. За КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» складають детальні розрахунки на підставі затверджених лімітів.

За видатками спецфонду кошторис бюджетної установи обґрунтовують розрахунками з врахуванням черговості використання власних надходжень.

Можливі напрями використання коштів спецфонду визначає ч. 4 ст. 13 Бюджетного кодексу України. Наприклад, за допомогою коштів від надходження за платними послугами/додатковою (господарською) діяльністю можна оплачувати організацію діяльності з надання таких послуг/додаткової господарської діяльності.

#### *4. Заповнення вступної і основної частин кошторису.*

У вступній частині складання кошторису бюджетної установи відображають відомості про:

- установу (код ЄДРПОУ; найменування установи; місцезнаходження установи (місто, район, область). Ці відомості беруть з установчих, реєстраційних документів.

- вид бюджету (державний, обласний, міський, районний, об'єднаної територіальної громади, сільський тощо);

- коди й назви відомчої, програмної класифікації видатків відповідного бюджету.

Основна частина складання кошторису бюджетної установи за формою є табличною і складається з двох розділів:

- надходження;
- видатки.

Їх заповнюють з дотриманням вимог Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ № 228 від 28.02.2002 р.

При складанні кошторису бюджетної установи слід не забувати, що залишки коштів на рахунках установи за спеціальним фондом не враховуються у розділах «Надходження» і «Видатки» кошторису за спеціальним фондом.

За загальним фондом загальні суми за розділами кошторису «Надходження» і «Видатки» рівні між собою. Та й за спеціальним — діє аналогічне правило рівності. Якщо одна з них є більшою чи меншою, варто

перевірити не лише правильність підсумку комірок, що містить кошторис бюджетної установи, а й розрахунків до нього, адже десь допущено помилку.

Суми кошторису також відповідають граничним показникам видатків загального фонду (поточних, капітальних), зокрема на оплату праці, оплату відряджень, комунальні послуги, якщо їх граничні значення головний розпорядник надіслав установі. Якщо у граничній сумі поточних видатків не виокремлені напрями використання, видатки за ними установа розподіляє самостійно. Складаючи кошторис витрат у розділі «Видатки», передусім слід забезпечити бюджетними коштами захищені видатки.

Це видатки на:

- оплату праці;
- ЄСВ;
- медикаменти і перев'язувальні матеріали;
- продукти харчування;
- комунальні послуги, енергоносії; енергосервіс;
- охорону державних (комунальних) закладів культури тощо (ч. 2 ст. 55 БК).

Незахищені видатки, що їх містить кошторис витрат бюджетної установи, планують лише у разі забезпечення у повному обсязі фінансуванням захищених видатків.

Одночасно з кошторисом установа подає до головного розпорядника на затвердження план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду, план використання бюджетних коштів, помісячний план використання бюджетних коштів і штатний розпис установи.

Після цього протягом року установа мусить дотримати зазначених у цих документах граничних сум.

#### *5. Підписання кошторису бюджетної установи і розрахунків до нього.*

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спеціального фонду і штатні розписи таких установ підписуються керівником фінансового підрозділу або бухгалтерської служби та затверджуються керівником установи, уповноваженої затверджувати такі документи, підпис якого скріплюється гербовою печаткою, із зазначенням дати.

#### *6. Подання їх на затвердження.*

**У двоцифровий строк** із дня прийняття Закону України «Про державний бюджет», відповідного рішення місцевих рад розпорядники нижчого рівня (п. 26–28 Порядку № 228):

- уточнюють проекти кошторисів;
- складають проекти планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету, планів спецфонду, зведення показників спецфонду кошторису, планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувача), помісячних планів використання бюджетних коштів;

- подають їх головним розпорядникам для уточнення показників проєктів зведених кошторисів і складання проєктів зведених планів асигнувань загального фонду бюджету, зведених планів надання кредитів із загального фонду бюджету та зведених планів спецфонду, зведення показників спецфонду, а також проєктів зведених планів використання бюджетних коштів (крім планів використання бюджетних коштів одержувача) і зведених помісячних планів використання бюджетних коштів з урахуванням лімітних довідок про бюджетні асигнування та кредитування, доведених Міністерством фінансів України, місцевими фінансовими органами до головних розпорядників.

На підставі вказаних документів, зведених головними розпорядниками, Міністерство фінансів України надсилає Казначейству для реєстрації, обліку та виконання затверджений розпис держбюджету, який доводиться останнім головним розпорядникам.

Аналогічно місцеві фіноргани доводять до відповідних органів Казначейства затвержені розписи відповідних місцевих бюджетів, а до головних розпорядників – витяги із зазначених розписів, які є підставою для затвердження в установленому порядку кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів надання кредитів із загального фонду бюджету розпорядниками, планів використання бюджетних коштів – одержувачами (п. 30, 31 Порядку № 228).

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани надання кредитів із загального фонду бюджету, плани спецфонду, помісячні плани використання бюджетних коштів та плани використання бюджетних коштів повинні бути затвержені протягом 30 календарних днів після затвердження розписів відповідних бюджетів.

### **2.3. Основні вимоги щодо виконання кошторису бюджетних установ.**

Необхідно пам'ятати, що бюджетна установа укладає договори, оплачує товари, роботи, послуги тощо виключно в межах бюджетних асигнувань, які затвержені кошторисом, планом асигнувань загального фонду бюджету, планом спеціального фонду тощо.

Виконуючи кошторис, установа не має права здійснювати запозичення в будь-якій формі або надавати юридичним чи фізичним особам кредити з бюджету. Видатки вона проводить для:

- забезпечення своєї діяльності, виконання пріоритетних заходів;
- погашення зареєстрованих у органі Казначейства зобов'язань минулих періодів, які містив кошторис бюджетної установи на минулий рік.

Спецфонд не є винятком.

За спецфондом бюджетна установа бере зобов'язання виключно в межах відповідних фактичних надходжень до цього фонду з урахуванням залишку коштів на початок бюджетного року.

Виконуючи кошторис бюджетної установи, слід прагнути до зменшення суми заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих

періодів та не допускати утворення у поточному році нової суми заборгованості.

Та не завжди установа виконує кошторис бюджетної установи. Йдеться про періоди, коли:

- затверджено розпис бюджету, але не затверджено кошторис;
- не затверджено розпис бюджету;
- до розпису та/або кошторису внесені зміни.

Після затвердження розпису державного чи відповідного місцевого бюджету кошторис бюджетної установи слід затвердити впродовж 30 календарних днів.

До його затвердження видатки установи провадять згідно з проектами кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду, які обов'язково підписує керівник установи та головний бухгалтер. Після сплину цього часу видатки установи мають провадитися виключно на підставі таких документів:

- кошторис бюджетної установи;
- план асигнувань загального фонду бюджету;
- план спеціального фонду тощо.

Дотримання правил контролюють органи Казначейства під час реєстрації бюджетних юридичних і фінансових зобов'язань, проведення платежів.

**У разі незатвердження кошторису після сплину згаданих 30 календарних днів установі заборонено провадити діяльність.**

Бувають ситуації, коли бюджетний розпис на бюджетний рік не затверджено в установленій БКУ строк. Мінфін або місцеві фінансові органи складають тимчасовий розпис бюджету на I квартал, а установа — **тимчасовий індивідуальний кошторис бюджетної установи**, який затверджує її керівник. Усі видатки провадяться на підставі цього документа.

Після затвердження відповідного бюджетного розпису установа складає кошторис, у якому враховує обсяги видатків, які вона провадила за тимчасовим індивідуальним кошторисом. Далі підставою для здійснення діяльності установи є затвержені кошторис, план асигнувань загального фонду бюджету, план спеціального фонду тощо.

Якщо кошторис бюджетної установи за деякими показниками змінено, під час виконання кошторису слід дотримуватись його показників з урахуванням змін. Зміни до кошторису вносять *відповідними довідками*.

Серед причин внесення змін до кошторису можуть бути такі:

- бюджетні асигнування перерозподілять у розрізі КЕКВ у межах загального обсягу бюджетних призначень (окремо за загальним і спеціальним фондами);
- бюджетні призначення передають від одного головного розпорядника до іншого;
- бюджетні призначення зменшують головному розпоряднику на суму витрачених не за цільовим призначенням коштів;
- у межах загального обсягу бюджетних призначень головного

розпорядника (окремо за загальним та спеціальним фондами) видатки перерозподіляють за бюджетними програмами або збільшують видатки розвитку за рахунок зменшення інших видатків;

- видатки бюджету перерозподіляють на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями;

- нерозподілені бюджетні призначення передають на визначену мету між головними розпорядниками;

- річні видатки бюджету скорочують за рахунок коштів загального фонду;

- внесені зміни до держбюджету чи місцевого бюджету;

- видатки бюджету збільшують за рахунок перевищення обсягу власних надходжень спеціального фонду з урахуванням їхніх залишків на початок року.

Якщо загальний обсяг фактичних надходжень до спеціального фонду разом з сумою залишку коштів на початок року більший, ніж надходження, які визначає кошторис бюджетної установи, до останнього обов'язково уносять зміни за спеціальним фондом. При цьому уточнений обсяг видатків за спеціальним фондом дорівнює сумі уточненого обсягу доходів і залишку коштів на початок року. *Підставою для внесення змін до кошторису за спеціальним фондом (власні надходження) є:*

- довідка органу Казначейства про підтвердження надходжень на спеціальні реєстраційні рахунки;

- довідка про зміни в кошторис бюджетної установи;

- зведення показників спеціального фонду кошторису без внесення відповідних змін до бюджетного розпису за спеціальним фондом бюджету.

Про виконання кошторису треба звітувати наростаючим підсумком. У звітності планові показники відображають із урахуванням внесених змін до кошторису.

### **Використана література [1, 3, 31]**

## МОДУЛЬ 2

### ОБЛІК АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

#### Тема 3. Облік основних засобів та інших необоротних активів суб'єктів державного сектору

##### План

- 3.1 **Визнання, класифікація та первісна оцінка основних засобів.**
- 3.2 **Облік надходження та оприбуткування основних засобів.**
- 3.3 **Інвентарний та аналітичний облік основних засобів.**
- 3.4 **Нарахування та облік амортизації основних засобів.**
- 3.5 **Облік ремонту та поліпшення основних засобів.**
- 3.6 **Відображення в обліку переоцінки та зменшення корисності основних засобів.**
- 3.7 **Облік орендних операцій з основними засобами.**
- 3.8 **Облік вибуття і списання основних засобів.**
- 3.9 **Облік інвестиційної нерухомості.**
- 3.10 **Облік нематеріальних активів.**

#### **3.1. Визнання, класифікація та первісна оцінка основних засобів.**

Основні засоби суб'єкта державного сектору – це матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом.

*Об'єкт основних засобів визнається активом, коли (п. 2 розд. II НП(С)БО 121 «Основні засоби», п. 4 розд. I Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору від 23.01.2015 р. №11):*

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

- вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

*Об'єкт є одиницею обліку основних засобів (П. 1 розд. II НП(С)БО 121 «Основні засоби», п. 3 розд. I Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору):*

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно;

- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний

строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Ознаки класифікації основних засобів бюджетних установ:

1) *за характером участі у процесі відтворення*: виробничі, невиробничі;

2) *за належністю*: власні, орендовані;

3) *за призначенням та характером виконуваних функцій*: земельні ділянки, капітальні вкладення у поліпшення земель, будівлі, споруди.

Відповідно до п. 4 розд. II *НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»* об'єкти ОЗ оцінюються за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);

- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів держсектору);

- первісна (переоцінена) вартість у разі отримання без оплати від суб'єктів держсектору;

- залишкова вартість переданого об'єкта в разі отримання шляхом обміну на інший актив;

- умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Віднесення об'єкта до ОЗ або ІНМА здійснюється за вартісним критерієм.

### **3.2. Облік надходження та оприбуткування основних засобів**

Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1203 від 31.12.2013 р. передбачено окремий рахунок **54 «Цільове фінансування»** для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема, коштів, які спрямовуються на:

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

- будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів;

- придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо.

Рахунок 54 «Цільове фінансування», який має такі субрахунки:

5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;

5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

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

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

Варто зазначити, що для обліку грошових коштів, які містяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». З огляду на це, суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами бюджетні установи зараховують на один субрахунок — 2313.

Тому для розмежування таких надходжень за загальним та спеціальним фондами слід вести додаткові аналітичні рахунки.

Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення слід відображати такою проводкою:

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»

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

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

За дебетом рахунку 13 «Капітальні інвестиції» відображають збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів (тобто основних засобів та інших необоротних матеріальних активів), зокрема:

— суми, сплачені за придбання, виконання будівельно-монтажних робіт;

— реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, суми ввізного мита, суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору), витрати зі страхування ризиків доставки;

— витрати на транспортування, установку, монтаж налагодження тощо;

— витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання).

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

Рахунок 13 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

— 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;

— 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;

— 1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»;

— 1314 «Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи»;

— 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення».

Зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних активів зазначають такою кореспонденцією:

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
10 «Основні засоби»,	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»,
11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1312 «Капітальні інвестиції в

*інші необоротні матеріальні активи»*

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

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>54 «Цільове фінансування»</i>	<i>51 «Внесений капітал»</i>

Вартість уведених в експлуатацію необоротних активів слід відносити на фактичні видатки протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) такою проводкою:

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>8014 «Амортизація»</i>	<i>1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»</i>

Потім наприкінці звітного періоду під час закриття рахунків витрат сума нарахованої протягом такого періоду амортизації буде списана на фінансові результати виконання кошторису такою проводкою:

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»</i>	<i>8014 «Амортизація»</i>

На суму поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БО 121 «Основні засоби», необхідно збільшити фінансування заходів цільового призначення (за кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування») та одночасно вилучити такі суми з доходів звітного періоду. Такі операції відображають такими бухгалтерськими проведеннями:

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»</i>	<i>54 «Цільове фінансування»</i>

Облік безоплатного отримання залежить від особи отримувача.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з безоплатного надходження основних засобів у суб'єктів державного сектору відображено в таблиці 3.1.

**Таблиця 3.1 Відображення на рахунках обліку операцій від безоплатного надходження основних засобів у суб'єкта державного сектору**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Безоплатно отримано від установи у межах одного органу управління майном, відображаємо суми: - вартості основного засобу	10 «Основні засоби»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
- його зносу	8014 «Амортизація» 8114 «Амортизація» 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	1411 «Знос основних засобів»
Безоплатно отримано від іншої установи, підприємства, відображаємо суму: - вартості основного засобу (якщо первинні документи не містять його вартість, облік ОЗ здійснюємо за справедливою вартістю)	10 «Основні засоби»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
- доходу від отримання активу	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
- внесеного капіталу, який збільшуємо внаслідок отримання активу	7511 «Доходи за необмінними операціями»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

Первинним документом для оприбуткування об'єкта ОЗ є типова форма *Акта прийняття-передачі основних засобів*, яка складається згідно з Порядком складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затвердженим Наказом № 818.

Порядок оформлення операцій із внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при отриманні передбачає заповнення типової форми *Акта внутрішнього переміщення основних засобів*. Акт застосовується для оформлення господарських операцій із руху ОЗ у межах суб'єкта держсектора.

При введенні в експлуатацію отриманих об'єктів ОЗ за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, складається типова форма *Акта введення в експлуатацію основних засобів*.

### **3.3. Інвентарний та аналітичний облік основних засобів**

Кожному об'єкту основного засобу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання) **присвоюють інвентарний номер.**

Для білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів **встановлюються номенклатурні номери.**

При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер.

Необоротним матеріальним активам спеціального призначення суб'єкт державного сектору може присвоювати інвентарні або номенклатурні номери.

**Будова інвентарного номера основних засобів бюджетних установ:**

Перші два знаки – номер (код) синтетичного рахунка

Третій - ознака віднесення до певної сфери діяльності

Четвертий – номер субрахунку

П'ятий - підгрупа основних засобів

Останні чотири – порядковий номер предмета у підгрупі (всього 9 знаків).

Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єктам основних засобів, зберігаються за ними на весь період перебування їх в установі.

Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, **протягом трьох років не повинні присвоюватись іншим об'єктам, що заново надійшли** (п. 5 розд. II Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11).

**Регістри аналітичного обліку основних засобів:**

1. Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів.
2. Інвентарна картка групового обліку основних засобів.
3. Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень.
4. Інвентарні картки складають в одному примірнику.

Якщо розпорядчим документом установи про організацію бухгалтерського обліку передбачено складання «Опису інвентарних карток з обліку основних засобів» та «Інвентарного списку основних засобів», їх бухгалтер складає у визначеній зазначеним розпорядчим документом формі.

Якщо для заповнення відомостей про основний засіб не вистачає реквізитів, картка обліку об'єкта основних засобів закривається. Її підписує бухгалтер із зазначенням своєї посади, ініціалів і прізвища, дати. Після цього відкривається нова картка, в якій продовжуються відповідні записи про об'єкт основних засобів. Її номер вписуємо у реквізит «Відмітка про відкриття нової інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів» закритої картки.

5. Картка аналітичного обліку капітальних видатків.

### **3.4. Нарахування та облік амортизації основних засобів.**

У НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору визначено правила та методи нарахування амортизації на основні засоби, які полягають у такому:

1) вартість об'єкта основних засобів розподіляють протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації;

2) амортизацію нараховують на дату балансу щоквартально шляхом ділення річної суми амортизації на 4; місячну суму амортизації визначають діленням річної суми амортизації на 12. Іноді необхідно нараховувати амортизацію частіше ніж один раз на квартал (рік). Така потреба виникає в разі вибуття об'єктів необоротних активів в результаті продажу, безоплатної передачі, ліквідації тощо. За рішенням керівника установи амортизація може нараховуватися раз на рік;

3) амортизацію починають нараховувати з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;

4) сума амортизації визначається за повною кількістю календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному період (з 1-го до 1-го числа місяця);

5) припиняють нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації. Після того як об'єкт основних засобів повернуто з реконструкції, модернізації в експлуатацію, установа нараховує амортизацію з місяця, що настає за місяцем, у якому такий об'єкт став придатним для корисного використання;

6) нарахування амортизації припиняють починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Об'єктом амортизації згідно з п. 1 розд. IV НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» є вартість, яка амортизується. Базою для нарахування амортизації є первісна або переоцінена вартість ОЗ за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Бюджетні установи для нарахування амортизації на ОЗ використовують *прямолінійний метод*, суть якого полягає в тому, що річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта ОЗ.

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

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

— 1411 «Знос основних засобів»;

— 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

— 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;  
— 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;  
— 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів».

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

За дебетом субрахунків відображають зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів.

Відповідно до п. 8 розд. V *Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору №11 суму нарахованої амортизації установи відносять на збільшення суми зносу необоротних активів та витрат.* При цьому облік сум нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів слід вести на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>8014, 8114 «Амортизація»</i>	<i>1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 (1424) «Знос інвестиційної нерухомості»</i>

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

### **3.5. Облік ремонту та поліпшення основних засобів.**

Прикладами поліпшення основних засобів є:

- 1) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- 2) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції, робіт, послуг;
- 3) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити витрати;
- 4) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та /або якість виконуваних робіт (послуг) за умови їх виконання.

Усі витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) слід відносити на збільшення його первісної вартості.

Роботи з поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) здійснюються за рахунок капітальних витрат, передбачених у кошторисах на виконання зазначених робіт.

Передача основних засобів на реконструкцію або модернізацію оформлюється типовою формою *Акта передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів*.

Для оформлення господарських операцій із приймання основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації застосовується типова форма *Акта приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів*.

Для узагальнення інформації про витрати на модернізацію об'єктів НА у Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1203 призначено рахунок **13 «Капітальні інвестиції»**.

Кореспонденцію рахунків щодо обліку витрат на модернізацію об'єктів ОЗ наведемо в таблиці 3.2.

**Таблиця 3.2 Кореспонденція рахунків щодо обліку витрат на модернізацію об'єктів основних засобів суб'єктів державного сектору**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів ОЗ	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»; 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображення суми ПДВ, якщо цей податок включено до податкового кредиту	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»; 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Зарахування витрат після завершення робіт із поліпшення ОЗ на збільшення їх первісної вартості	10 «Основні засоби»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»
Водночас проведення другого запису за збільшення внесеного капіталу	54 «Цільове фінансування»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

Припиняємо нараховувати амортизацію починаючи з місяця, що настає за місяцем його передачі на реконструкцію, модернізацію, добудову або дообладнання. Починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, нарахування амортизації слід відновити.

### 3.6. Відображення в обліку переоцінки та зменшення корисності основних засобів.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про переоцінку основних засобів визначено в розд. III НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» і в розд. VII Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору №11. Зокрема, бюджетні установи можуть переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на річну дату балансу. При цьому порогом суттєвості є 10%-ве відхилення залишкової вартості від справедливої вартості об'єкта основних засобів.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

**Метою переоцінки основних засобів** є отримання достовірних даних про вартість наявних в обліку активів, вартість яких ураховується під час складання достовірної фінансової звітності.

За нульової залишкової вартості об'єкта основних засобів переоцінену залишкову вартість визначають додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. У такому разі для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначають ліквідаційну вартість.

Визначення ліквідаційної вартості основних засобів у разі, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, визначається комісією, створеною за наказом керівника установи. Тобто створена в установі комісія може ухвалити рішення про те, що справедливу вартість об'єкта основних засобів, який продовжує використовуватися, визначити неможливо чи недоцільно. Потрібно обчислити лише ліквідаційну вартість і на цю суму збільшити первісну вартість такого об'єкта.

Переоцінена первісна вартість та відкоригована сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості та суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

$$\text{Індекс переоцінки } (I_n) = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта ОЗ}}{\text{Залишкова вартість об'єкта ОЗ}}$$

$$\begin{aligned} \text{Переоцінена первісна вартість об'єкта ОЗ} &= \\ &= \text{Первісна вартість об'єкта ОЗ} \times I_n \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Відкоригована сума зносу об'єкта ОЗ} &= \\ &= \text{Сума зносу об'єкта ОЗ} \times I_n \end{aligned}$$

За результатами переоцінки сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом держсектора зараховується до капіталу в дооцінках, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку за цими операціями здійснюються такі проведення (табл. 3.3).

**Таблиця 3.3 Відображення переоцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору**

Зміст операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
Відображення результатів дооцінки ОЗ на суму: – дооцінки первісної вартості	10 «Основні засоби»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»
– коригування суми зносу	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	1411 «Знос основних засобів»
Відображення результатів уцінки ОЗ, раніше не дооцінюваних, на суму: – коригування суми зносу	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
– різниці залишкової вартості	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»

Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта держсектора в сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року.

Однак, якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

У бухгалтерському обліку за цими операціями здійснюються такі проведення (табл. 3.4).

**Таблиця 3.4 Відображення дооцінки основних засобів у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору**

Зміст операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
Відображення результатів уцінки ОЗ, раніше дооцінених, на суму: – коригування суми зносу	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
– уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	10 «Основні засоби»
– перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»
Відображення результатів дооцінки ОЗ, раніше уцінених: – коригування суми зносу ОЗ	10 «Основні засоби»	1411 «Знос основних засобів»
– на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
– на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10 «Основні засоби»	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості основних засобів відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису з одночасним зменшенням капіталу в дооцінці:

- щорічно в сумі, пропорційній нарахуванню амортизації;
- у разі вибуття об'єкта основних засобів – на всю суму залишку перевищення сум попередніх дооцінок цього об'єкта основних засобів над сумою попередніх оцінок.

У бухгалтерському обліку за дебетом фіксується рахунок 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», за кредитом відображається рахунок 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Відомості про зміну первісної вартості та знос об'єктів основних засобів заносяться до реєстрів аналітичного обліку. Тобто інформацію про зміну первісної (переоціненої) вартості та знос основних засобів слід наводити в типовій формі «*Інвентарна картка обліку основних засобів у бюджетних установах*».

### **3.7. Облік орендних операцій з основними засобами.**

Відповідно до *НП(С)БОДС 126 «Оренда»* **оренда** – це договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Фінансовою є оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних із правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з ознак, наведених у п. 4 розд. 1 *НП(С)БОДС 126 «Оренда»*. Усе інше, відмінне від фінансової оренди, є операційною орендою. Як бачимо, визначення в *НП(С)БОДС 126 «Оренда»* досить стисле і не розкриває суті цього виду оренди. Тому спробуємо пояснити це поняття, спираючись на загальну практику.

Операційна оренда – це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передачу орендарю права користування основними фондами на строк, який не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основних фондів їхньому власнику після закінчення строку дії орендної угоди.

Витрати на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів (п. 2 розд. 3 *НП(С)БОДС 126 «Оренда»*).

Орендні платежі за договором про операційну оренду визнаються витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної.

Орендні платежі визначаються орендодавцем згідно із законодавством і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності як

збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу.

Орендодавець визнає:

дохід від операційної оренди – доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди;

витрати на укладення договору про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо) – витратами того звітного періоду, в якому вони здійснені.

Операції з оренди в обліку відображаються так (табл.я 3.5).

**Таблиця 3.5 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з оренди суб'єктів державного сектору**

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Облік у орендаря</b>			
Отримано асигнування на оплату орендної плати за користування приміщенням	Виписка з реєстраційного рахунка	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
Віднесено на витрати суму орендної плати за користування приміщенням	Договір, рахунок	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Перераховано кошти орендодавцю за оренду приміщення	Виписка з реєстраційного рахунка	6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2313 «Реєстраційні рахунки»
Наприкінці звітного періоду закрито рахунок: доходів	Бухгалтерська довідка	7011 «Бюджетні асигнування»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
витрат		5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»
<b>Облік у орендодавця</b>			
Нараховано заборгованість за орендними операціями	Бухгалтерська довідка	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»
Отримано плату від орендаря за оренду приміщення	Виписка з реєстраційного рахунка	2313 «Реєстраційні рахунки»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Наприкінці звітного періоду закрито рахунок доходів	Бухгалтерська довідка	7411 «Інші доходи за обмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

### **3.8. Облік вибуття і списання основних засобів.**

Списанню підлягає майно суб'єктів державного сектору, яке:

- не придатне для подальшого використання (фізично зношене);
- виявлене в результаті інвентаризації як нестача; морально застаріле;
- пошкоджене внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови що відновлення його є неможливим або економічно недоцільним і воно не може бути реалізоване).

Майно, що підлягає списанню, визначається під час *проведення інвентаризації*.

Для визначення непридатності основних засобів інвентаризаційна комісія, призначена керівником установи:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- установлює причини невідповідності критеріям активу; визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, уносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані в результаті демонтажу, розбирання (ліквідації) основних засобів, установлює їх кількість і вартість;
- складає та підписує акти про списання основних засобів.

За результатами роботи складається протокол засідання комісії, до якого додаються:

- акт інвентаризації майна, що пропонується до списання;
- акти технічного стану майна, що пропонується до списання (не додаються в разі списання майна, виявленого в результаті інвентаризації як нестача);
- акти на списання майна;
- інші документи (копія акта про аварію, висновки відповідних інспекцій, держорганів тощо (за наявності)).

Відповідно до *п. 3 розд. VI НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»* у разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списуються його первісна (переоцінена) вартість, балансова вартість та сума накопиченого зносу.

Якщо на обладнання нараховано знос у розмірі 100%, його залишкова вартість дорівнює нулю. Тому в разі списання такого об'єкта його первісну вартість та суму нарахованого зносу списують одним записом.

Усі вузли, деталі, матеріали та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, придатні для ремонту іншого обладнання чи для подальшого використання, а також матеріали, отримані в результаті списання майна, підлягають оприбуткуванню на баланс установи у складі запасів.

Для обліку запасів, що утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, у тому числі виробів із дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, призначено субрахунок *1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»*.

Відображення на рахунках бухгалтерського вибуття об'єкта основних засобів (табл. 3.6).

**Таблиця 3.6 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання або вибуття об'єкта основних засобів**

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Списано під час вибуття об'єкта основних засобів: - сума нарахованого зносу	Акт списання ОЗ (часткової ліквідації)	1411 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
- залишкову вартість пристрою		8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 Основні засоби»
Віднесено до накопичених фінансових результатів суму внесеного капіталу	Бухгалтерська довідка	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Закрито рахунок витрат наприкінці звітного періоду	Бухгалтерська довідка	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»

### **3.9. Облік інвестиційної нерухомості.**

**Інвестиційна нерухомість** – це земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

*Інвестиційна нерухомість* придбана або створена, зараховується на баланс суб'єкта держсектора за первісною вартістю (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»).

Первісна вартість придбаної інвестиційної нерухомості (ІН) складається з таких витрат (п. 3 розд. II НП(С)БОДС 129):

- суми, що сплачують постачальникам (продавцям) та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на ІН;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) ІН (якщо вони не відшкодовуються суб'єкту держсектору);
- вартість юридичних послуг, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням ІН;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням об'єктів ІН до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю ІН, створеної суб'єктом держсектору, є її вартість, визначена на дату початку використання ІН, виходячи із загальної суми витрат на її створення.

Одиницею обліку ІН є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з ІН цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки.

Переведення нерухомості до ІН або виведення її зі складу ІН здійснюється лише в разі зміни характеру використання нерухомості, що засвідчується:

- початком використання її як операційної нерухомості; початком підготовки її до продажу з переведенням об'єкта зі складу ІН до запасів;
- підготовкою операційної нерухомості для використання як ІН;
- наданням її в операційну оренду іншій стороні;
- переведенням її із запасів або операційної нерухомості до ІН;
- завершенням будівництва з переведенням нерухомості зі складу незавершеного будівництва до ІН.

Переведення ІН до складу запасів здійснюється, якщо змінюється спосіб використання цього активу, що підтверджує початок підготовки до продажу. Якщо ІН реалізується без попередньої підготовки, то вона не підлягає переведенню до складу запасів. Якщо суб'єкт держсектору здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію тощо) існуючої ІН для продовження її використання в майбутньому як ІН, то такий об'єкт нерухомості залишається у складі ІН.

Згідно з *Порядком застосування плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.15 р. №1219*, на субрахунках 1010 (1020) «Інвестиційна нерухомість» ведеться облік об'єктів ІН, зокрема земельних ділянок, будівель, споруд, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. Отже, призначення зазначеного рахунка – облік вартості ІН. За його дебетом відображаються суми вартості придбаної або новоствореної ІН та суми збільшення вартості ІН, а за кредитом – суми зменшення вартості ІН, суми вартості ІН, що вибули з балансу.

Відображення на рахунках бухгалтерського операцій з інвестиційною нерухомістю (табл. 3.7).

**Таблиця 3.7 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з інвестиційно нерухомістю у суб'єктів державного сектору**

Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Переведено об'єкти ОЗ зі складу операційної нерухомості до ІН	1010 «Інвестиційна нерухомість»	1011 «Земельні ділянки» 1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»
Відображено суму зносу, нараховану на об'єкти ОЗ, переведені з операційної нерухомості до ІН	1411 «Знос основних засобів»	1414 «Знос інвестиційної нерухомості»
Відображено переведення об'єктів ОЗ з ІН до операційної нерухомості	1011 «Земельні ділянки» 1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»	1010 «Інвестиційна нерухомість»

### **3.10. Облік нематеріальних активів.**

Відповідно *НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»* нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

У свою чергу, немонетарними активами в цьому документі визначені всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Амортизацію НА нараховують за допомогою прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається шляхом ділення вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта НА, за умовою його визначення.

Відповідно до *п. 5 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»* первісна вартість НА складається із ціни (вартості) придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання. Фінансові витрати не включаються до первісної вартості НА.

Внесений капітал збільшується тільки на суму вилучених з доходів звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що входять до первісної вартості об'єкта НА.

Первісна вартість НА, одержаного безплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів держсектору), визначається за справедливою вартістю на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням НА до стану, в якому він придатний для використання за призначенням (*п. 10 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»*).

Первісною вартістю таких НА може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами.

Приклади господарських операцій з придбання НА бюджетною установою за рахунок коштів загального фонду представлено у таблиці 3.8.

Відповідно до *п. 3 розд. III НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»* за рішенням суб'єкта держсектору може здійснюватися переоцінка за справедливою вартістю на дату річного балансу тих НА, щодо яких існує активний ринок.

Переоцінка проводиться з дотриманням правил, установлених *Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658*.

Правило 1. У разі переоцінки об'єкта нематеріальних активів потрібно переоцінити всі об'єкти групи нематеріальних активів, до якої належить цей об'єкт (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) (група НА – це сукупність однотипних за призначенням та умовами використання НА).

Правило 2. Порогом суттєвості для проведення переоцінки НА є величина, що дорівнює 10%-вому відхиленню залишкової вартості НА від їхньої справедливої вартості.

Правило 3. Переоцінка НА тієї групи, об'єкти якої вже були переоцінені, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату річного балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

**Таблиця 3.8 Облік цих операцій з придбання нематеріальних активів суб'єктом державного сектору за рахунок коштів загального фонду**

Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Отримано цільове фінансування для розробки та оформлення права на веб-сайт	Виписки з реєстраційного рахунка	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
Відображено заборгованість за виконані послуги з розробки веб-сайту	Договір, акт приймання-здачі виконаних робіт, наданих послуг	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Отримано асигнування на оплату послуг з оформлення ліцензії	Виписки з реєстраційного рахунка	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
Відображено заборгованість за надані послуги з оформлення ліцензії	Договір, акт виконаних послуг	1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Перераховано оплату: – розробнику веб-сайту	Виписки з реєстраційного рахунка	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
– за послуги з оформлення ліцензії			
Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості НА	Акт, бухгалтерська довідка	7011 «Бюджетні асигнування»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
Введено в господарський оборот веб-сайт			1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи»
Збільшено внесений капітал			5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

Правило 4. НА у складі групи переоцінених НА, який не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), відображається за первісною вартістю за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких втрат від зменшення корисності.

Правило 5. Процедура переоцінки НА потрібно прописати в наказі про облікову політику.

Переоцінена первісна вартість та сума накопиченої амортизації визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми накопиченої амортизації на індекс переоцінки. Цей індекс визначається шляхом ділення справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відповідно до п. 8 розд. III НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» сума дооцінки залишкової вартості об'єкта НА суб'єктом держсектору зараховується до капіталу в дооцінках.

Відповідно до п. 8 розд. III НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» сума уцінки залишкової вартості НА відноситься до витрат звітного періоду, якщо до проведення уцінки не було проведено дооцінку об'єкта НА.

Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта НА, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта держсектору в сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року (п. 9 розд. III НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»).

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта НА, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду (п. 9 розд. III НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»).

Відповідно до п. 1 розд. VI НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» НА списується з балансу в разі його вибуття внаслідок безплатної передачі, неможливості отримання суб'єктом держсектору надалі економічних вигід, зменшення потенціалу корисності від його використання або невідповідності критеріям визнання активом.

У разі вибуття НА з балансу списуються його первісна (переоцінена) вартість, балансова вартість та сума накопиченого зносу (п. 3 розд. VI НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»).

**Використана література [1, 2, 5, 6, 9, 12, 21- 23, 26, 32]**

## Тема 4. Облік запасів у суб'єктів державного сектору

### План

4.1. Поняття і класифікація запасів суб'єктів державного сектору.

4.2. Оцінка запасів при придбанні, у поточному обліку та на дату балансу.

4.3. Облік наявності та руху запасів.

4.4. Інвентаризація запасів та відображення в обліку її результатів.

**4.1. Поняття і класифікація запасів суб'єктів державного сектору.**

Основним нормативним документом, який визначає правила обліку запасів для бюджетних установ, є *НП(С)БО 123 «Запаси»*.

Відповідно до П. 4 розд. I НП(С)БОДС 123 «Запаси» до запасів належать активи, які:

- утримуються для подальшого продажу, розподілу, передачі тощо;
- перебувають для подальшого споживання у процесі звичайної діяльності;
- перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг.

*Запаси визнаються активом*, якщо дотримуються такі умови (п. 1 розд. II НП(С)БОДС 123):

по-перше, вартість запасів можливо достовірно визначити;

по-друге, існує ймовірність майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

*У разі невідповідності цим критеріям запаси обліковуються на позабалансових рахунках.*

Дві найбільш поширені в бюджеті категорії запасів:

1. *Виробничі запаси*. Сюди фактично включено всі субрахунки, на яких відображаються матеріали для провадження діяльності установи. Облік цих запасів ведеться за дебетом субрахунків:

1511 «Продукти харчування», і не лише придбані за КЕКВ 2230;

1512 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали», і не лише придбані за КЕКВ 2220;

1513 «Будівельні матеріали» (матеріали для будівництва, поточного ремонту, конструкції та обладнання, яке потребує монтажу);

1514 «Пально-мастильні матеріали»;

1515 «Запасні частини» (вузли, агрегати, устаткування й обмінний фонд повнокомплектних машин);

1516 «Тара»;

1517 «Сировина і матеріали» (елементи, з яких виготовляється продукція, та матеріали сільськогосподарського призначення;

1518 «Інші виробничі запаси» (металобрухт, зношені шини, спеціальне обладнання для науково-дослідних робіт, відходи від виробництва, невиправний брак та ін.).

2. Інші нефінансові активи – решта запасів. Їх облік ведеться за

дебетом субрахунків:

1811 «Готова продукція» (продукція власного виробництва для подальшого продажу та споживання);

1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (канцелярські та господарські товари);

1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»;

1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»;

1816 «Інші нефінансові активи» (бланки, документи суворої звітності, матеріали для навчальної мети і науково-дослідних робіт, дорогоцінні та інші метали для протезування, скло та інші матеріальні активи спеціального призначення).

#### **4.2. Оцінка запасів при придбанні, у поточному обліку та на дату балансу.**

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю (п. 4 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси»).

Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, обмін, переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання) і доведення їх до стану, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях. Однак окремого рахунка для накопичення первісної вартості запасів немає – для цього застосовуються відповідні субрахунки, призначені для обліку запасів.

Надходження запасів до бюджетної установи може відбуватися одним із таких способів:

- 1) придбання у постачальника за плату;
- 2) безплатне отримання від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів держсектора);
- 3) безплатне отримання від суб'єктів держсектора; виготовлення власними силами;
- 4) отримання в процесі ремонту, поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо) та ліквідації основних засобів; обмін на інші запаси.

НП(С)БО 123 «Запаси» передбачено такий порядок визначення первісної вартості запасів залежно від шляхів їх надходження (табл. 4.1).

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх вартість, такі запаси можуть оцінюватися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

Відповідно до НП(С)БО 123 «Запаси» необхідно збільшити первісну вартість придбаних запасів на суму сплаченого ПДВ, якщо установа придбала матеріальні цінності за рахунок коштів загального фонду або за рахунок коштів спецфонду, але ці витрати не відносяться до податкового кредиту.

Таблиця 4.1 **Порядок визначення первісної вартості запасів залежно від шляхів їх надходження**

Господарська операція	Вимоги до визначення первісної вартості
<b>Придбання запасів за плату</b>	Первісна вартість запасів, придбаних за плату, визначається виходячи з фактичних витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (з урахуванням норм п. 8 розд. II НП(С)БО 123)
<b>Виготовлення запасів власними силами</b>	Первісною вартістю запасів, виготовлених власними силами, є їх виробнича собівартість, яка визначається за відповідними НП(С)БО в державному секторі. Запаси, на створення та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо, відображають за первісною вартістю (вартістю їх виготовлення, друкування, чеканення)
<b>Отримання запасів у результаті обміну на інші запаси</b>	Первісна вартість таких запасів дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво* відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування
<b>Безоплатне отримання запасів від фізичних та юридичних осіб</b>	Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 розд. II НП(С)БО 123
<b>Безоплатне отримання запасів від суб'єктів державного сектору</b>	Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта державного сектору, що їх передав (з урахуванням норм п. 8 розд. II НП(С)БО 123)
* Порогом суттєвості для переданих запасів є величина, що дорівнює 20-відсотковому відхиленню балансової вартості запасів від їх справедливої вартості (п. 23 розд. II Методичних рекомендацій з обліку запасів суб'єктів державного сектору 23.01.2015 р. №11)	

До транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) належать затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів (п. 8 розд. II НП(С)БО 123). Ці витрати включають до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні. Проте такий підхід доцільно застосовувати у випадку, коли є змога точно визначити витрати, безпосередньо пов'язані з транспортуванням тих чи інших одиниць запасів.

Якщо ТЗВ пов'язані з доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку рахунків обліку запасів або окремому аналітичному рахунку у складі певного субрахунку.

У кінці місяця загальну суму ТЗВ необхідно розподілити між сумою залишку запасів станом на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Суму ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначають як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості цих запасів. Середній

відсоток ТЗВ розраховують шляхом ділення суми залишків ТЗВ на початок звітнього місяця і ТЗВ, які виникли за місяць, на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за цей період. Такий порядок обчислення передбачений п. 9 розд. II Методичних рекомендацій з обліку запасів. Це можна відобразити у вигляді такої формули:

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = (ТЗВ_{\text{поч}} + ТЗВ_{\text{міс}}) / (ВЗ_{\text{поч}} + ВЗ_{\text{міс}})$$

$ТЗВ_{\text{поч}}$  — сума залишку ТЗВ на початок звітнього місяця;

$ТЗВ_{\text{міс}}$  — сума ТЗВ, які виникли за місяць;

$ВЗ_{\text{поч}}$  — вартість залишку запасів на початок місяця;

$ВЗ_{\text{міс}}$  — вартість запасів, які надійшли протягом звітнього місяця.

Розподілену частку ТЗВ, яку відносять на вартість запасів, що вибули, списують на фактичні витрати за дебетом тих рахунків, на які списано вартість цих запасів.

На дату балансу згідно з п. 1 розд. III НП(С)БО 123 запаси відображають в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси слід відображати за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли чи іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чисту вартість реалізації визначають окремо за кожною одиницею запасів.

Суму, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, а також вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списують на витрати звітнього періоду.

Дооцінка запасів не проводиться, за винятком випадків, коли чиста вартість реалізації раніше уцінених запасів продовжує збільшуватися. Однак таке зростання не повинно перевищувати суми попереднього зменшення вартості матеріальних цінностей. Суттєво, що в такому разі збільшення вартості запасів визнається доходом установи.

п. 4 розд. IV НП(С)БО 123 передбачено такі методи оцінювання запасів при їх вибутті:

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

### **4.3. Облік наявності та руху запасів.**

Кожна господарська операція з надходження, руху та вибуття запасів у бюджетній установі підтверджується первинними документами, форми яких затверджено наказом Держказначейства від 18.12.2000р. №130 «Про затвердження типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкції про їх складання» та наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів (п. 3 розд. I Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектора, затверджених наказом Мінфіну від 23.01.15р. №11. Перелік цих документів наведемо в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2 Документальне оформлення руху запасів

Рух запасів	Документальне оформлення
Приймання на облік установи матеріальних запасів, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальників	<b>Акт про приймання матеріалів</b> (типова форма № 3-1). Складається приймальною комісією 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. Факт приймання та оприбуткування матеріальних запасів підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне зберігання
Списання запасів	<b>Акт списання</b> (типова форма № 3-2). Складається комісією, призначеною наказом керівника, у двох примірниках. Перший примірник подається до бухгалтерії, а другий залишається в матеріально відповідальній особі
Прийняття матеріальних цінностей на склад (у комору) або видача зі складу (комори)	<b>Накладна (вимога)</b> (типова форма № 3-3). Випишується бухгалтерією у двох примірниках та затверджується керівником установи. Один примірник призначено для отримання матеріальних цінностей зі складу, а другий – для обліку цих цінностей за місцем їх використання. Оформлені розпискою отримувача накладні (вимоги) передаються до бухгалтерії з реєстром
Внутрішнє переміщення матеріальних цінностей	
Безоплатно отримані запаси	<b>Накладна (вимога)</b> (типова форма № 3-3) або <b>товарно-транспортна накладна</b> з використанням штампа (позначення) про оприбуткування, або <b>акт про приймання матеріалів</b> , або <b>прибутковий ордер</b> . Прибутковий ордер складається матеріально відповідальною особою в день прийняття запасів
Надходження запасів від фізичних осіб, не зареєстрованих суб'єктами підприємницької діяльності	<b>Закупівельний акт</b> (форму слід затвердити в обліковій політиці). У ньому фіксується: дата й місце складання; назва установи; одиниця виміру господарської операції; зміст та обсяг (кількісний і вартісний) господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати посадову особу установи, яка брала участь у здійсненні господарської операції
Приймання запасів на відповідальне зберігання	<b>Акт про приймання матеріалів</b> (типова форма № 3-1). Такі запаси на складі зберігаються відокремлено від запасів, які визнано активами установи

**Облік запасів ведуть за місцем їх відповідального зберігання та в бухгалтерській службі.**

**В місцях зберігання запасів матеріально відповідальними особами ведеться лише кількісний облік руху запасів.** Облік запасів (крім дорогоцінних металів для протезування і медикаментів) за місцем відповідального зберігання та/або знаходження ведеться матеріально відповідальними особами у Книзі складського обліку запасів за одиницями обліку та кількістю.

**У бухгалтерській службі облік запасів ведеться в кількісному та вартісному вимірах за найменуваннями, сортами запасів і в розрізі**

матеріально відповідальних осіб в оборотних відомостях. Записи в оборотні відомості вносяться на підставі даних Накопичувальних відомостей з надходження та витрачання продуктів харчування. В оборотних відомостях щомісячно підраховуються й визначаються залишки на початок місяця. З метою перевірки правильності записів у регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей та даних синтетичного обліку такі відомості можуть складатися за всіма субрахунками обліку запасів.

Бухгалтерська служба постійно контролює надходження, зберігання та витрачання запасів й систематично проводить звірку даних бухгалтерського обліку з даними матеріально відповідальних осіб за місцем зберігання запасів. Для цього матеріально відповідальні особи щомісяця подають до бухгалтерії установи прибуткові й видаткові документи з реєстром надання документів, що складається у двох примірниках. Один примірник після ретельної перевірки правильності оформлення первинних документів повертається матеріально відповідальній особі, а другий залишається в бухгалтерії.

**Для аналітичного обліку запасів бухгалтерською службою установи та матеріально відповідальними особами застосовуються:**

Книга кількісно-сумового обліку типової форми № 3-6,  
Книга кількісно-сумового обліку типової форми № 3-6а,  
Картка кількісно-сумового обліку типової форми № 3-7,  
Книга обліку тварин типової форми № 3-8,  
Книга складського обліку запасів типової форми № 3-9,  
Журнал реєстрації розбитого посуду типової форми № 3-10,  
Оборотна відомість.

Узагальнення інформації про надходження, рух і вибуття запасів **слід** застосовувати субрахунки таких рахунків, як:

15 «Виробничі запаси»; 17 «Біологічні активи» (тільки поточні біологічні активи); 18 «Інші нефінансові активи».

За дебетом цих рахунків слід відображати надходження запасів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БОДС 123.

За кредитом показують вибуття запасів унаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання.

Слід звернути увагу, що запаси (у тому числі й МШП), отримані як благодійна (гуманітарна) допомога чи дарунок, відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» визнаються доходом від необмінних операцій. За новими правилами надходження МШП за операціями з внутрівідомчої передачі також відноситься на збільшення доходу від необмінних операцій.

Для обліку та узагальнення інформації про доходи від необмінних операцій Планом рахунків № 1203 передбачено рахунок 75 «Доходи за необмінними операціями». А конкретніше, отримання спонсорських,

благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) бюджетні установи повинні відображати на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями». За кредитом цього субрахунку показують збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, а за дебетом – списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису.

Що ж стосується лишків запасів, виявлених під час інвентаризації, та матеріалів, отриманих від ліквідації необоротних активів, то, як і раніше, вони зараховуються до складу доходів від реалізації активів. Такі доходи обліковуються на субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів». Як і зазвичай, за кредитом цього субрахунку відображаємо отримання доходу, а за дебетом — списання у порядку закриття субрахунку на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху запасів у бюджетних установах наведено у таблиці 4.3.

**Таблиця 4.3 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку руху запасів у суб'єктах державного сектору**

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Оприбуткування придбаних виробничих запасів та інших нефінансових активів	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»
Сума ПДВ з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, якщо ПДВ включено до податкового кредиту	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»
Зарахування до складу первісної вартості запасів витрат, передбачених НП(С)БОДС 123	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами», 6211 «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»
Отримання виробничих запасів та інших нефінансових активів за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»	6611 Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів

Продовження таблиці 4.3

1	2	3
Оприбуткування запасів, отриманих як гуманітарна (благодійна) допомога, дарунком, безповоротна допомога	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Оприбуткування виробничих запасів та інших нефінансових активів, раніше не врахованих на балансі, а також надлишки запасів, виявлених при інвентаризації	2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 «Дохід від реалізації активів»
	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Відвантаження запасів покупцю	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
	7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
	8113 «Матеріальні витрати»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»
	2313 «Реєстраційні рахунки»	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги»
Надано запаси за внутрішньовідомчою передачею	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»
	8013 «Матеріальні витрати»	2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»
Відображено безплатну передачу запасів	8511 «Витрати за необмінними операціями»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»
	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду»	8511 «Витрати за необмінними операціями»

Облік вибуття та переміщення до інших установ, організацій та МВО малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за *кредитом* субрахунка 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і *дебетом* субрахунків:

8013 «*Матеріальні витрати*» – за умов використання МШП для основної діяльності установи та виконання бюджетних програм;

8113 «*Матеріальні витрати*» – у разі використання МШП для надання послуг, виготовлення продукції та виконання робіт;

6611 «*Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів*» – у разі списання МШП бюджетною установою, яка отримала такі предмети за операціями з внутрішньовідомчої передачі.

У разі витрачання *виробничих запасів* суб'єктом держсектора здійснюються записи за кредитом субрахунків 1512–1518 та *дебетом* відповідних субрахунків (не в розрізі КЕКВ):

8013 «*Матеріальні витрати*» – у разі використання запасів для основної діяльності установи та виконання бюджетних програм;

8113 «*Матеріальні витрати*» – за умови використання запасів для надання послуг, виготовлення продукції та виконання робіт;

2711 «*Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками*» – суми переданих запасів у разі внутрішньовідомчої передачі (для бюджетної установи, що передала);

6611 «*Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів*» – у разі списання запасів бюджетної установи, яка отримала ці предмети за операціями з внутрішньовідомчої передачі;

8013, 8113, 5512 «*Накопичені фінансові результати виконання кошторису*», 2711 – у разі списання запасів через нестачу, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному та минулих роках за розрахунками з внутрішньовідомчої передачі.

#### **4.4. Інвентаризація запасів та відображення в обліку її результатів.**

Для своєчасного виявлення та виправлення розбіжностей між фактичними й обліковими даними, а також для спостереження та контролю за збереженням майна установи проводиться інвентаризація активів і зобов'язань.

*Метою інвентаризації* є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й фінансової звітності та збереження майна бюджетної установи.

Проведення інвентаризації забезпечується керівником або повноваженою посадовою особою, яка здійснює керівництво бюджетною установою відповідно до законодавства та установчих документів. Керівник створює всі необхідні умови для її проведення.

Вимоги до проведення інвентаризації наведено у ст. 10 *Закону від 16.09.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в*

Україні» та п. 12 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419.

Правила проведення та оформлення результатів інвентаризації визначено низкою нормативно-правових актів, а саме:

*Методикою проведення інвентаризації об'єктів державної власності, затвердженою постановою КМУ від 30.11.05 р. № 1121;*

*Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 15.12.04 р. № 637;*

*Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879.*

Строки проведення інвентаризації - для запасів (крім незавершеного виробництва та напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації перебувають за межами підприємства) – щороку перед складанням річної фінансової звітності протягом 3 місяців до дати балансу.

На МПП, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлені при цьому надлишки або нестача предметів оформлюються актом.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається відповідно до законодавства із застосуванням норм *Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 р. № 116.* До моменту встановлення винних осіб сума нестач зараховується на позабалансовий субрахунок 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, в якому закінчена інвентаризація. Надлишки мають бути оприбутковані, нестачі – відшкодовані. У разі не встановлення винних осіб сума нестач зараховується на позабалансовий рахунок до моменту їх установавання або закриття справи згідно із законодавством.

**Використана література [1, 2, 3, 21, 25, 26, 29, 36]**

## Тема 5. Облік грошових коштів та фінансових інвестицій у суб'єктів державного сектору

### План

**5.1. Організація обліку грошових коштів у суб'єктів державного сектору.**

**5.2. Облік готівкових операцій.**

**5.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державної казначейської служби України (ДКСУ).**

**5.1. Організація обліку грошових коштів у суб'єктів державного сектору.**

Облік операцій із грошовими коштами – це:

- облік надходження бюджетних коштів шляхом отримання бюджетних асигнувань, виручки за реалізацію продукції (робіт, послуг), спонсорських чи благодійних внесків;
- облік витрачання бюджетних коштів, видавання їх під звіт;
- облік придбання, витрачання валюти та курсових різниць за валютними залишками.

Єдині вимоги до порядку ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку руху коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державної казначейської служби України (ДКСУ), розрахунках з дебіторами та інших активів встановлює Державне казначейство України. Розглянемо основні терміни, які використовуються в процесі обліку грошових коштів, доходів і видатків загального фонду державного бюджету.

Активи установи у формі грошових коштів включають: готівку в касі, грошові кошти на рахунках у банках, грошові кошти на рахунках в органах Казначейства, інші кошти, короткострокові векселі одержані.

Відповідно до *Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1219* рух грошових коштів розпорядників бюджетних коштів відображається за двома рахунками:

22 *«Готівкові кошти та їх еквіваленти»*, що призначений для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у готівці, грошових документів (у національній та іноземній валютах), які є в касі суб'єкта держсектору (поштових марок, сплачених проїзних документів, сплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах тощо), та про кошти в дорозі. *За дебетом* цього рахунка відображається надходження готівки, грошових документів у касу суб'єкта держсектору та коштів у дорозі, *за кредитом* – виплата готівки із каси або списання нестач готівкових коштів на рахунок винних осіб, вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки;

23 *«Грошові кошти на рахунках»*, який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, що є на рахунках в установах банків та органах Казначейства. *За дебетом* рахунка

відображається надходження грошових коштів на рахунки в установах банків та в органах Казначейства, *за кредитом* – їх використання.

## 5.2. Облік готівкових операцій.

Головним нормативним документом, що регулює правила здійснення розрахунків готівкою, є Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. №148.

За нормами п. 52 Положення №148 Держказначейство та розпорядники й одержувачі бюджетних коштів, які обслуговуються в органах Держказначейства, самостійно визначають порядок встановлення **ліміту каси**.

Ліміт каси установи встановлюють на підставі розрахунку:

або середньоденного надходження готівки до каси;

або середньоденної видачі готівки з каси за рішенням керівника установи або уповноваженої ним особи.

*Ліміт каси вважається нульовим, якщо установа його не встановила (незалежно від причин такого не встановлення). У такому разі вся готівка, що є в касі установи на закінчення робочого дня і не здана нею відповідно до вимог Положення № 148, є понадлімітною.*

Для документального оформлення касових операцій використовують такі первинні документи, форми яких затверджено в додатках до Положення № 148:

Відомість на виплату готівки (додаток 1);

Прибутковий касовий ордер типової форми № КО-;

Видатковий касовий ордер типової форми № КО-2;

Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових документів типової форми № КО-3;

Касова книга (типова форма № КО-4);

Книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки (типова форма № КО-5).

**ПКО** та квитанції до них, а також **ВКО** і видаткові відомості заповнює бухгалтер (п. 32 Положення № 148).

Після оформлення касового ордера бухгалтер реєструє його в Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів і передає на підпис головному бухгалтеру та керівнику підприємства (п. 33 Положення № 148).

Підписані ордери передаються касирові.

Після отримання з бухгалтерії ПКО та/або ВКО касир:

- перевіряє правильність їх складання та виписування;
- приймає (видає) готівку за ордером;
- видає квитанцію до прибуткового ордера особі, що внесла готівку;
- здійснює записи за касовими ордерами в касовій книзі;
- виводить залишок у касовій книзі на кінець дня, передає касові документи та звіт касира бухгалтерові під підпис у касовій книзі.

Бухгалтер перевіряє записи в касовій книзі та підписує звіт касира.

Усі надходження та видача коштів у національній валюті до/з каси установи відображаються в *Касовій книзі*.

Кожна установа веде одну касову книгу без урахування кас відокремлених підрозділів. На титульній сторінці касової книги зазначається найменування підприємства та його ідентифікаційний код згідно з ЄДРПОУ. Аркуші касової книги нумеруються, прошнуровуються та опечатують відбитком печатки установи (за її наявності). На обороті останнього аркуша робиться напис: «У цій книзі пронумеровано та прошнуровано \_\_ сторінок, опечатано відбитком печатки». Кількість прошнурованих аркушів засвідчується підписами керівника підприємства та головного бухгалтера.

Обов'язки контролю за правильним веденням касової книги покладаються на головного бухгалтера (іншу особу, уповноважену керівником підприємства).

Записи до касової книги касир здійснює у двох примірниках. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – **«Вкладні аркуші касової книги»**, залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – **«Звіт касира»**, є документами, за якими касир звітує про рух грошей у касі. Перші та другі примірники мають однакові номери.

За відсутності руху готівки в касі протягом робочого дня записи в касовій книзі за цей день не здійснюються. Касир щоденно в кінці робочого дня підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі на початок наступного дня і передає до бухгалтерії як звіт касира другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги (копію записів у касовій книзі за день), з прибутковими і видатковими касовими ордерами під підпис у касовій книзі.

Для оформлення документів на отримання готівки розпорядники бюджетних коштів подають до органів ДКСУ три документи:

1. Заявку на видачу готівки та перерахування коштів на вкладні рахунки.
2. Платіжну інструкцію на перерахування заявленої суми з рахунку бюджетної установи.
3. Оформлений чек на отримання готівки.

Усі кошти, що надійшли готівкою безпосередньо до каси бюджетної установи (крім отриманих з банку), необхідно обов'язково внести на реєстраційні або спеціальні реєстраційні рахунки установи, відкриті в органах ДКСУ, і тільки після цього їх можна використовувати за призначенням згідно кошторису.

Облік готівкових операцій ведеться на рахунку 22 «Готівкові кошти та їх еквіваленти».

Приклади господарських операцій на субрахунках рахунку 22 представлено в таблиці 5.1.

**Таблиця 5.1 Блоки бухгалтерських проведення для відображення готівкових операцій у суб'єктів державного сектору**

Зміст операції	Дебет	Кредит
<b>Видавання грошових коштів під звіт із каси бюджетної установи</b>		
Отримано фінансування на придбання об'єкта основних засобів	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
Отримано готівку до каси установи	2211 «Готівка у національній валюті»	2313 «Реєстраційні рахунки»
Видано аванс у національній валюті з каси установи	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті»
Затверджено Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»
Отримано асигнування на придбання виробничих запасів	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
Отримано готівку до каси установи для виплати підзвітній особі суми затверджених перевитрат	2211 «Готівка у національній валюті»	2313 «Реєстраційні рахунки»
Відшкодовано працівнику суму перевитрат із каси установи	2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»	2211 «Готівка у національній валюті»
<b>Виявлення нестачі грошових коштів у касі бюджетної установи</b>		
Віднесено на рахунок винної особи виявлену нестачу грошових коштів у касі	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»	2211 «Готівка у національній валюті»
Отримано в касу установи кошти на погашення нестачі від винної особи	2211 «Готівка у національній валюті»	2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»
Зараховано на реєстраційний рахунок кошти з каси бюджетної установи	2313 «Реєстраційні рахунки»	2211 «Готівка у національній валюті»

### **5.3. Облік операцій на поточних рахунках у банках та реєстраційних рахунках в органах Державної казначейської служби України**

Безготівкові розрахунки суб'єктів державного сектору здійснюються з дотриманням таких принципів:

- 1) суб'єкт державного сектору не має право самостійно обирати установу банку для відкриття рахунків (крім рахунків власних надходжень);
- 2) кошти з рахунку установи списуються лише за розпорядженням його власника, погодженим з органом Казначейства;
- 3) платежі здійснюються межах залишків на поточному рахунку платника у банку або на реєстраційних рахунках у Казначействі;

4) платежі здійснюються лише у розмірі зареєстрованих зобов'язань платника;

5) здійснюються лише на передбачені кошторисом цілі та на підставі документів, що підтверджують цільове призначення витрачання коштів.

Органи Держказначейства можуть відмовити в оплаті платіжної інструкції, якщо:

- неправильно заповнено реквізити або не заповнено хоча б одного з них;

- в обліку органів Держказначейства відсутні відповідні зобов'язання та фінансові зобов'язання;

- код економічної класифікації видатків не відповідає економічній характеристиці платежу;

- перевищено показники, затверджені в кошторисах, планах асигнувань загального фонду, планах спеціального фонду (крім власних надходжень та відповідних видатків)

**Рахунок 23 «Грошові кошти на рахунках»** призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів, що знаходяться на рахунках в установах банків та в органах Казначейства.

*За дебетом* рахунку відображається надходження грошових коштів на рахунки в установах банків та в органах Казначейства, *за кредитом* - їх використання.

**Рахунок 23 «Грошові кошти на рахунках»** має такі субрахунки:

2311 (2321) «Поточні рахунки в банку»;

2312 «Інші поточні рахунки в банку»;

2322 «Рахунки для обліку коштів державних цільових фондів у Казначействі»;

2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»;

2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»;

2315 (2325) «Рахунки для обліку депозитних сум».

Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій з грошовими коштами розпорядників бюджетних коштів представлено у таблиці 5.3.

**Таблиця 5.3 Типова кореспонденція рахунків з обліку операцій з грошовими коштами на поточних рахунках у банках та реєстраційних рахунках**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Отримання асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування» 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у звітному році	7011 «Бюджетні асигнування» 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»

Продовження таблиці 5.3

1	2	3
Нарахування доходів від реалізації активів	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7211 «Дохід від реалізації активів»
Надходження на рахунки суб'єктів державного сектору коштів від реалізації продукції (робіт, послуг), коштів від продажу	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги» 6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»
Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
Витрачання спонсорських та благодійних внесків	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами» 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»
Перерахування до бюджету податків і зборів відповідно до законодавства	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»
Оприбуткування грошових документів	2213 «Грошові документи у національній валюті»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Використана література [1, 2, 21, 24, 27]

## Тема 6. Облік дебіторської заборгованості суб'єктів державного сектору

### План

6.1. Поняття дебіторської заборгованості, її визнання та класифікація.

6.2. Облік довгострокової та поточної дебіторської заборгованості.

6.3. Облік дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками.

6.4. Облік розрахунків з підзвітними особами.

6.1. Поняття дебіторської заборгованості, її визнання та класифікація.

Облік розрахунків із дебіторами та кредиторами у суб'єктів державного сектору регулюється *Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим наказом Мінфіну від 02.04.14 р. № 372.*

Пункт 1.2 Порядку № 372 визначає **дебіторську заборгованість** як суму заборгованостей дебіторів установи на певну дату.

**Дебіторами** є юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували установі певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Тобто причиною виникнення ДЗ є несвоєчасне виконання сторонами зустрічних зобов'язань.

**Дебіторську заборгованість** у бухгалтерському обліку бюджетних установ визнають **фінансовим інструментом**. Так, за визначенням п. 4 розд. І *НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»*, затвердженого наказом Мінфіну від 18.05.12 р. № 568, **фінансовим інструментом** вважають контракт, який одночасно приводить до збільшення фінансового активу в одного суб'єкта держсектору та фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу – в іншого суб'єкта держсектору.

Фінансові інструменти поділяють на фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання і похідні фінансові інструменти. **Дебіторську заборгованість**, не призначену для перепродажу, включають до складу **фінансових активів** (п. 1, 2 розд. II *НП(С)БОДС 134*).

Класифікація дебіторської заборгованості передбачає її розподіл за **елементами господарської діяльності** та **за терміном погашення**.

**За елементами господарської діяльності** дебіторська заборгованість поділяється на **заборгованість за доходами** та **видатками**:

**ДЗ за доходами** виникає в разі нарахування установою доходів за надані товари, послуги, виконані роботи, грошові кошти (матеріальні цінності) за які від покупців (споживачів) ще не надійшли;

**ДЗ за видатками** виникає в разі переоплати бюджетною установою грошових коштів (матеріальних цінностей) постачальнику або проведення передоплати товарів, робіт, послуг.

**Залежно від обставин в установі може виникнути ДЗ за:**

- розрахунками за товари, роботи, послуги;
- розрахунками з бюджетом;
- наданими кредитами;
- виданими авансами;
- внутрішніми розрахунками;
- розрахунками із соціального страхування.

**За терміном погашення розрізняють заборгованість:**

- довгострокову;
- поточну;
- прострочену;
- строк позовної давності якої минув;
- безнадійну.

**Простроченою ДЗ** є заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дату платежу не визначено після виписування рахунка на оплату.

**ДЗ, строк позовної давності якої минув**, це заборгованість, яку обліковують після закінчення терміну позовної давності.

**Безнадійною ДЗ** є поточна заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником, або ДЗ, строк позовної давності якої минув.

Однією з найбільш імовірних причин виникнення дебіторської заборгованості бюджетної установи є здійснення попередньої плати за товари, роботи і послуги. Разом з тим, **ст. 49 Бюджетного кодексу забороняє бюджетним установам здійснювати попередню оплату**. У цій статті встановлено, що розпорядник бюджетних коштів приймає рішення про оплату товарів, робіт і послуг та дає доручення на здійснення платежу органу Держказначейства лише після їх отримання, якщо інше не передбачено законодавством, зокрема нормативно-правовими актами Кабміну.

Перелік товарів, робіт і послуг, за якими може бути здійснено попередню оплату товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти, визначено *Постановою КМУ «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23.04.14 р. № 117*.

**Важливо!** Найпоширенішою причиною утворення дебіторської заборгованості бюджетної установи є несвоєчасне проведення розрахунків між покупцями та постачальниками.

Дебіторська заборгованість може виникнути також у разі здійснення платежів. Наприклад, бюджетна установа припустилася помилки та перерахувала зайві кошти до бюджету чи Пенсійного фонду. У такому разі швидко повернути їх навряд чи вдасться. Найімовірніше, зайво перераховані кошти будуть зараховані в рахунок подальших обов'язкових платежів. Отже, у бюджетної установи виникне дебіторська заборгованість, яка зменшуватиметься в міру такого зарахування.

Дебіторська заборгованість також може утворитися у зв'язку з відшкодуванням нанесених збитків, розрахунків за завданими установі збитками у вигляді нестач та розкрадань грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також за сумами, які

згідно з чинним законодавством України підлягають утриманню з посадових осіб тощо.

## **6.2. Облік довгострокової та поточної дебіторської заборгованості.**

**Довгостроковою вважається заборгованість**, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року.

Для обліку й узагальнення інформації про таку заборгованість призначено рахунок **20 «Довгострокова дебіторська заборгованість»**, на якому узагальнюється інформація за довгостроковими кредитами, наданими з державного чи місцевого бюджету відповідно до законодавства:

*за дебетом* відображається визнання довгострокової ДЗ,

*за кредитом* – її погашення чи списання.

### **Субрахунки для обліку довгострокової дебіторської заборгованості та їх призначення:**

*2011 (2021) «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди»* - ведеться облік довгострокової ДЗ, що виникла за операціями з оренди, зокрема за переданими в лізинг активами;

*2012 «Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів» (2022 «Довгострокові кредити, надані з бюджету державного цільового фонду»)* - ведеться облік довгострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами) відповідно до законодавства;

*2013 (2023) «Інша довгострокова дебіторська заборгованість»* - ведеться облік довгострокової ДЗ розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, яка відповідає критеріям визнання активу та не включена до субрахунків 2011–2012 (2021–2022);

*2031 «Довгострокові кредити, надані з державного бюджету» (2041 «Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів»)* - ведеться облік сум довгострокових кредитів, наданих з державного (місцевого) бюджету відповідно до законодавства.

За дебетом відображаються суми кредитів, наданих з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

За кредитом відображаються суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості за наданими з державного (місцевого) бюджету довгостроковими кредитами, визнання заборгованості простроченою, безнадійною, такою, яка обліковується за ліквідованими юрособами-позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості;

*2032 «Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з державного бюджету» (2042 «Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, наданими з місцевих бюджетів»)* - ведеться

облік сум простроченої заборгованості за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету.

За дебетом відображаються суми простроченої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

За кредитом – суми, які надійшли в рахунок погашення простроченої заборгованості за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, визнання заборгованості безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами – позичальниками, або списання з балансу простроченої заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості;

*2033 «Довгострокові кредити, надані з державного бюджету, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками» (2043 «Довгострокові кредити, надані з місцевих бюджетів, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками»)* - ведеться облік сум заборгованості позичальників, стосовно яких проведено держреєстрацію припинення юрособи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету.

За дебетом відображаються суми заборгованості позичальників, стосовно яких проведено держреєстрацію припинення юрособи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

За кредитом – суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості позичальників, стосовно яких проведено держреєстрацію припинення юрособи в результаті її ліквідації, визнання заборгованості простроченою, безнадійною або списання з балансу заборгованості позичальників, стосовно яких проведено держреєстрацію припинення юрособи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості;

*2035 «Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою» (2045 «Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами»)* - ведеться облік сум довгострокових кредитів, що надавались під державні (місцеві) гарантії, за якими держава (місцеві бюджети) виконала (виконали) гарантійні зобов'язання, та/або сум заборгованості позичальників за довгостроковими кредитами, наданими за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами);

*2036 «Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою» (2046 «Прострочена заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами»)* - ведеться облік простроченої заборгованості за довгостроковими кредитами, що надавались під державні

(місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами);

2037 «Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під державні гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками» (2047 «Дебіторська заборгованість за довгостроковими кредитами, що надавались під місцеві гарантії та/або за рахунок коштів, залучених місцевими бюджетами, за ліквідованими юридичними особами – позичальниками») - ведеться облік сум заборгованості позичальників, стосовно яких проведено держреєстрацію припинення юрособи в результаті її ліквідації, за довгостроковими кредитами, наданими під державні (місцеві) гарантії та/або за рахунок коштів, залучених державою (місцевими бюджетами).

Для обліку й узагальнення інформації про **поточну ДЗ** призначено рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість».

За **дебетом** цього рахунка відображається визнання поточної ДЗ, за **кредитом** – її погашення чи списання.

Облік поточної ДЗ ведеться на таких субрахунках:

2110 (2120) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» - ведеться облік ДЗ за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо;

2111 (2121) «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» - ведеться облік розрахунків з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію;

2112 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими розпорядниками бюджетних коштів» (2122 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими державними цільовими фондами» - ведеться облік короткострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів або державними цільовими фондами відповідно до законодавства, та їх погашення;

2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» - ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати товарів, робіт, послуг;

2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» - ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо. Нарахування цих суми відображається як збільшення ДЗ, а надходження грошових коштів для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю відповідно до законодавства відображається як зменшення такої заборгованості.

2115 (2125) «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» - ведеться облік сум недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на винних осіб.

2116 (2126) «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» - ведеться облік розрахунків з працівниками суб'єкта держсектору за виданий аванс на госппотреби або видатки на відрядження. Видача коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображається як збільшення заборгованості. Прийняття авансового звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу в касу відображаються як зменшення такої заборгованості.

2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість» - ведеться облік іншої поточної ДЗ розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена на субрахунках 2110–2116, 2118 (2120–2127, 2129).

2118 (2129) «Розрахунки із спільної діяльності» - ведеться облік розрахунків за операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема відображається заборгованість за переданими активами як вкладками у спільну діяльність та її погашення чи списання.

2127 «Дебіторська заборгованість за претензіями» - ведеться облік сум за претензіями, визнаними у судовому порядку.

2130 «Короткострокові кредити, надані з державного бюджету» (2140 «Короткострокові кредити, надані з місцевих бюджетів») - ведеться облік сум короткострокових кредитів, наданих з державного (місцевого) бюджету відповідно до окремих рішень КМУ (місцевої ради) та нормативно-правової бази, що регламентує бюджетний процес. За дебетом відображаються суми кредитів, наданих з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості. За кредитом – суми, які надійшли в рахунок погашення заборгованості за наданими з державного (місцевого) бюджету короткостроковими кредитами, заборгованості, визнаної простроченою, безнадійною, такою, що обліковується за ліквідованими юридичними особами-позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

### **6.3.Облік дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками.**

Дебіторська заборгованість виникає і за внутрішніми розрахунками, що здійснюються у процесі виконання кошторисів між розпорядниками коштів вищого рівня і розпорядниками коштів нижчого рівня (державними цільовими фондами та їх підрозділами).

Для обліку такої заборгованості призначено рахунок 27 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками». На цьому рахунку обліковується ДЗ: державного або місцевого бюджетів за операціями з перерахунку доходів; що виникла внаслідок операцій із коштами Єдиного казначейського рахунку.

**За дебетом** рахунка відображається виникнення ДЗ за внутрішніми розрахунками, за **кредитом** – її погашення чи списання.

ДЗ за внутрішніми розрахунками має такі субрахунки (табл. 5.1).

Таблиця 5.1 Перелік субрахунків до рахунку 27 та їх призначення

Субрахунок та його назва	Облік та призначення
2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	Ведеться облік ДЗ, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів з внутрішньовідомчої передачі
2721 «Дебіторська заборгованість за операціями з переміщення активів»	Ведеться облік ДЗ з внутрішнього переміщення активів, що виникла за операціями між підрозділами державного цільового фонду
2722 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»	Ведеться облік ДЗ за внутрішніми розрахунками, що виникла за операціями між підрозділами державного цільового фонду
2731 «Дебіторська заборгованість державного бюджету за операціями з перерахунку доходів» (2741 «Дебіторська заборгованість місцевих бюджетів за операціями з перерахунку доходів»)	Ведеться облік сум ДЗ державного (місцевого) бюджету за операціями з перерахунку доходів
2751 «Рахунок для обліку інших операцій з коштами єдиного казначейського рахунка»	Ведеться облік сум ДЗ за коштами єдиного казначейського рахунка, що виникла при виконанні інших зобов'язань органів Казначейства

#### 6.4. Облік розрахунків з підзвітними особами.

Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну від 02.04.14 р. №372, визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про операції з грошовими коштами, розрахунками в національній валюті із дебіторами та кредиторами бюджетних установ.

Згідно з п. 12 цього Порядку:

**підзвітна особа** – працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків;

**підзвітна сума** – кошти, видані працівникові установи на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, та/або на адміністративно-господарські витрати.

**Підзвітні суми мають цільове призначення** і повинні витратитися з метою, на яку їх видано, згідно з **кодами бюджетної класифікації видатків**. Тобто в розпорядженні (наказі) про видавання підзвітних сум слід чітко прописати, для чого їх видано (указати певні завдання, поставлені перед працівником) та в якому вигляді надаються такі кошти:

- готівкою з каси установи;
- шляхом перерахування на картковий рахунок підзвітної особи;
- з використанням корпоративного електронного платіжного засобу.

**Увага!** За наявності у підзвітних осіб залишку непогашеної заборгованості за попередніми сумами видавати нові суми під звіт не дозволяється (абзац другий п. 3.3 Порядку № 372).

Для обліку розрахунків із підзвітними особами Планом рахунків передбачений **субрахунок 2116** «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами».

На цьому субрахунку ведеться облік розрахунків із працівниками суб'єкта державного сектору за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження. Видача коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображається як збільшення заборгованості.

Прийняття звіту про витрачені підзвітні суми та повернення підзвітною особою залишку авансу в касу відображаються як зменшення такої заборгованості.

Порядок подання Звіту про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт, встановлено *п.п. 170.9.4 Податкового кодексу України*.

#### **Звіт обов'язковий у випадках:**

- наявності оподаткованого доходу, визначеного згідно з *п.п. 170.9.1 ПКУ*, з метою розрахунку суми податку;

- використання платником податку готівки понад суму добових (включаючи отриману із застосуванням платіжних інструментів).

Якщо підзвітна особа застосовувала корпоративні чи особисті платіжні інструменти (їх реквізити) для проведення розрахунків у безготівковій формі та/або для отримання готівки в межах суми добових, то за відсутності оподаткованого доходу Звіт не складається та не подається.

Строк подання Звіту встановлено *п.п. 170.9.3 ПКУ*. У загальному випадку — **до закінчення місяця, наступного за місяцем** завершення відрядження. А якщо працівник здійснював розрахунки з використанням платіжних інструментів (їх реквізитів) і списання коштів відбулося після дати закінчення відрядження, цей строк продовжується ще на місяць.

Але це не означає, що в інших випадках звітувати не потрібно.

По-перше, за відсутності Звіту доведеться скласти **перелік (опис)** підтвердних документів, поданих працівником, із **розпискою** в їх отриманні бухгалтером. Це допоможе уникнути суперечок про те, які документи, в якій кількості та на яку суму було подано, та й чи були вони взагалі.

По-друге, понесені у відрядженні витрати має затвердити керівник установи. Якщо немає Звіту, зробити це доведеться окремим документом — **наказом** чи розпорядженням.

По-третє, витрати можуть бути затверджені керівником не в повному обсязі, наприклад, через відсутність документального підтвердження. Тоді може виникнути оподатковуваний дохід, отже, працівник все одно зобов'язаний подати Звіт.

**Службовим відрядженням** вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника державного органу (поїздка державного службовця — за розпорядженням керівника державної служби), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів, на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

Направлення працівника у відрядження здійснює керівник установи або його заступник (направлення у відрядження держслужбовця здійснює керівник державної служби) і оформлює **наказом (розпорядженням)**, у якому зазначаються **мета виїзду, завдання (у разі потреби), пункт призначення** (місто або міста призначення, інші населені пункти, найменування підприємства, установи або організації, куди відряджається працівник), **строк** (дата вибуття у відрядження та дата прибуття з відрядження), **джерело фінансового забезпечення** витрат на відрядження, а також у **разі потреби інші ключові моменти** (вид транспорту, інформація про додаткові обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження, у разі їх встановлення керівником тощо), **після затвердження кошторису витрат.**

**Відрядженням працівникам виплачуються:**

добові за час перебування у відрядженні;  
вартість проїзду до місця призначення та назад;  
витрати з найму житлового приміщення в порядку та розмірах, установлених законодавством.

Також за ст. 121 КЗпП протягом усього часу відрядження за працівником зберігається місце роботи (посада), а оплата праці за виконану роботу провадиться за умовами, визначеними трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати не може бути нижчим середнього заробітку. Витрати на відрядження працівників установ та організацій бюджетної сфери (освітян, науковців, медиків, працівників культури, соціальної сфери тощо) здійснюються згідно з постановою КМУ від 02.02.11 р. № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів». Звісно, витрати працівника, відрядженого до населеного пункту, розташованого на території нашої України, відрізнятимуться від витрат, понесених у відрядженні за кордон

**Використана література [17, 20, 24, 26, 28, 34, 35]**

## МОДУЛЬ 3

### ОБЛІК КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ, ДОХОДІВ І ВИДАТКІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

#### Тема 7. Облік доходів суб'єктів державного сектору План

**7.1. Загальні поняття про доходи суб'єктів державного сектору, їх визнання, склад та класифікація.**

**7.2. Бухгалтерський облік доходів загального та спеціального фондів.**

**7.1. Загальні поняття про доходи суб'єктів державного сектору, їх визнання, склад та класифікація.**

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку суб'єктів держсектора інформації про доходи визначає *НП(С)БОДС 124 «Доходи»*.

Відповідно до *розд. I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»* для цілей бухгалтерського обліку **доходами** є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які ведуть до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

**Дохід визнається, якщо є ймовірність надходження суб'єктові держсектора економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією.**

Відповідно п. 1 розд. II *НП(С)БОДС 124*, доходи суб'єктів держсектора поділяються на дві групи: доходи від обмінних та необмінних операцій.

**Обмінною операцією** є господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань;

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

Класифікація та характеристика доходів від обмінних операцій представлена в таблиці 7.1.

**Таблиця 7.1 Класифікація та характеристика доходів від обмінних операцій**

Вид доходу	Характеристика
<b>Бюджетне асигнування</b>	Повноваження суб'єкта держсектора, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження
<b>Доходи від надання послуг(виконання робіт)</b>	Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності
<b>Доходи від продажу активів</b>	Доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім продажу нерухомого майна розпорядниками бюджетних коштів)
<b>Фінансові доходи</b>	Доходи від відсотків, роялті, дивідендів та інші фінансові доходи
<b>Інші доходи від обмінних операцій</b>	Доходи від курсових різниць, реалізації необоротних активів, оборотних активів, дооцінки активів у межах суми попередньої уцінки, відновлення корисності активів та інші доходи

Класифікація та характеристика доходів від необмінних операцій представлена в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2 **Класифікація та характеристика доходів від необмінних операцій**

Вид доходу	Характеристика
<b>Податкові надходження</b>	Податкові надходження державного (місцевого) бюджету
<b>Неподаткові надходження (збори та платежі)</b>	Неподаткові надходження державного (місцевого) бюджету
<b>Трансферти</b>	Доходи від отримання суб'єктом державного сектора трансфертів
<b>Надходження до державних цільових фондів</b>	Податкові та неподаткові надходження до державних цільових фондів
<b>Інші доходи від необмінних операцій</b>	Інші доходи розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг)

Доходи, які не визнаються доходами від обмінних операцій, включають (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 124):

- суми ПДВ, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- попередню оплату (аванс) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг;
- суму завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством;
- надходження, що належать іншим особам.

Залежно від джерел утворення доходи суб'єктів держсектора поділяються на доходи загального та спеціального фондів.

Як визначено п. 1 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою КМУ від 28.02.02 р. № 228:

**доходи загального фонду** містять обсяг надходжень із загального фонду бюджету на виконання бюджетною установою основних функцій;

**доходи спеціального фонду** містять обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та їх розподіл на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій. ( тобто містять надходження від плати за послуги, що надаються бюджетними установами, інші джерела власних надходжень бюджетних установ та інші надходження).

## **7.2. Бухгалтерський облік доходів загального та спеціального фондів.**

Відповідно до Плану рахунків облік доходів суб'єктів держсектора ведеться на пасивних рахунках класу 7 «Доходи». Рахунки цього класу призначені для відображення інформації про доходи за обмінними та необмінними операціями.

Клас 7 включає такі рахунки:

70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»;

71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»;

72 «Доходи від продажу активів»;

73 «Фінансові доходи»;

74 «Інші доходи за обмінними операціями»;

75 «Доходи за необмінними операціями».

### Загальний фонд

Згідно з Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219 доходи за бюджетними асигнуваннями, отриманими на виконання суб'єктом держсектора своїх повноважень, визначених законодавством, відображаються на рахунок **70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»**, а саме:

**за кредитом** – отримання бюджетних асигнувань;

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

Рахунок 70 **має один субрахунок** для розпорядників – **7011 «Бюджетні асигнування»**, на якому ведеться облік доходів розпорядників, отриманих на виконання суб'єктом держсектора своїх повноважень (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування на рахунок 54 «Цільове фінансування»).

Для цього застосовуються такі проведення:

*Дт 2311 «Поточні рахунки в банках», 2313 «Реєстраційні рахунки»*

*Кт 7011 «Бюджетні асигнування».*

Доходи звітного періоду, отримані у вигляді бюджетних асигнувань, призначених на поточні витрати для створення (придбання) необоротних активів, що включаються до первісної вартості цих активів, вилучаються з доходів і зараховуються на рахунок цільового фінансування.

**Вилучення з доходу звітного періоду бюджетних асигнувань у сумі поточних витрат**, що входять до первісної вартості об'єкта необоротних активів, відображається проведенням:

*Дт 7011 «Бюджетні асигнування»*

*Кт 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів».*

Слід мати на увазі: для відображення в бухгалтерського обліку доходів загального фонду застосовується **касовий метод** – тобто операції за доходами та видатками відображаються у бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів, а операції з фінансування бюджету - в момент руху коштів з одночасним відображенням активних операцій або боргу.

### **Спеціальний фонд**

Облік доходів спецфонду передбачає використання рахунків **71–75**.

Для обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством, призначений однойменний рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», а саме:

*за кредитом* відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) або зарахування коштів до державного або місцевих бюджетів;

*дебетом* – зменшення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) на суму цільового фінансування, яка включається до вартості об'єкта основних засобів, закриття рахунка обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів.

Цей рахунок має такі субрахунки:

7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», на якому ведеться облік вказаних доходів розпорядниками та державними цільовими фондами;

7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», на якому обліковуються доходи від оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, які виявлені в результаті інвентаризації, отримані внаслідок демонтажу або списання майна тощо та будуть використовуватися для потреб установи.

Для відображення в бухгалтерському обліку доходів спецфонду застосовується **метод нарахування** – операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів).

Бухгалтерське проведення по рахунку 71

1.Нараховано суми надходжень від реалізації робіт, послуг, виробів і продукції

*Дт 2111 «Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги» або*

*6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»*

*Кт 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)».*

Інформація про доходи від продажу активів відображається на однойменному рахунку 72 «Доходи від продажу активів», а саме:

*за кредитом* – отримання доходу суб'єктом держсектора або зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету;

*дебетом* – списання у порядку закриття субрахунка обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів, тощо.

Цей рахунок має один субрахунок для розпорядників – 7211 «Дохід від реалізації активів», на якому обліковуються доходи від продажу в

установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету).

Бухгалтерське проведення по рахунку 72

Нараховано суми надходжень від продажу фінансовий інвестицій

*Дт 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»*

*Кт 7211 «Дохід від реалізації активів».*

Інформація про **фінансові доходи** - доходи від відсотків, роялті та дивідендів, від операцій з кредитування та надання гарантій та коштів, що отримують розпорядники від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпорядникам законом надано відповідне право, відображається на рахунку **73 «Фінансові доходи»**, а саме:

**за кредитом** – збільшення (отримання) нарахування фінансових доходів суб'єкта держсектора або зарахування коштів до державного або місцевих бюджетів;

**дебетом** – списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів.

Цей рахунок має один субрахунок для розпорядників – 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», на якому ведеться облік доходів за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації дисконту), та відсотків за фінансовими інвестиціями.

Відображено дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом держсектора

Бухгалтерське проведення по рахунку 73

Відображено дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом держсектора

*Дт 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»*

*Кт 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів».*

**Зверніть увагу:** отримані доходи спецфонду звітного періоду, призначені на поточні витрати на створення (придбання) необоротних активів, що включаються до первісної вартості об'єктів, вилучаються з доходів і зараховуються на рахунок цільового фінансування. Вилучення з доходу спецфонду звітного періоду суми поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта необоротних активів, відображається такими проведеннями: Дт 7111, 7211, 7311 – Кт 5411.

Для обліку й узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями призначений рахунок **74 «Інші доходи за обмінними операціями»** на якому відображається:

**за кредитом** – збільшення (отримання) інших доходів від операцій з дооцінки активів, відновлення корисності необоротних активів, а також нарахована курсова різниця на кошти при збільшенні курсу або зарахування інших доходів державного (місцевого) бюджету за обмінними операціями;

**дебетом** – списання інших доходів за обмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) або повернення

коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету.

Цей рахунок має один субрахунок для розпорядників – 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», на якому ведеться облік вказаних доходів, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу, зокрема *доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів*.

Інші доходи за обмінними операціями, наприклад збільшення суми вигід від відновлення корисності довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери, відображаються в обліку записом:

*Дт 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери, крім акцій»*

*Кт 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».*

Інформація за необмінними операціями – тобто про доходи від безплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів; податкові і неподаткові надходження, надходження ЄСВ; благодійні внески, гранти та дарунки; кошти, що отримують розпорядники від підприємств, організацій, фізосіб та інших розпорядників для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), тощо відображаються на рахунку **75 «Доходи за необмінними операціями»**, а саме:

**за кредитом** – збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, у тому числі зарахування податкових і неподаткових надходжень, трансфертів, інших доходів за необмінними операціями до державного або місцевих бюджетів;

**дебетом** – списання доходів за необмінними операціями на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного або місцевих бюджетів.

Цей рахунок має два субрахунки для розпорядників:

*7511 «Доходи за необмінними операціями»*, на якому ведеться облік: доходів від безплатно отриманих активів, послуг (робіт); сум штрафів, неустойки, пені, отриманих за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, що включаються до складу доходів звітного періоду відповідно до законодавства; зобов'язань, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо.

*7512 «Трансферти»* де ведеться облік розпорядниками бюджетних коштів надходжень, пов'язаних з перерахуванням сум трансфертів, та коштів, отриманих для виконання цільових заходів.

Доходи за необмінними операціями, наприклад дохід від безплатно отриманих основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах

органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності), відображаються в обліку такими проведеннями:

*Дт 2311, 2313 – Кт 7511.*

Як видно, на субрахунках 2311, 2313 ведеться облік отриманих доходів загального та спеціального фондів. Тому до реєстраційного субрахунка 2313 потрібно відкривати аналітичні рахунки, аби окремо фіксувати доходи, отримані за загальним і спеціальним фондами. Наприклад, для доходів загального фонду це буде субрахунок 2313.1, а для доходів спеціального фонду – 2313.2.

Облік доходів загального та спеціального фондів ведеться наростаючим підсумком з початку бюджетного року. В кінці звітного періоду (щоквартально і в кінці року) ці рахунки **закриваються на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»**, на якому обліковуються фінансові результати виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками (державними цільовими фондами).

Закриття рахунків доходів в кінці кожного кварталу або року відображається такими записами:

*Дт 7011, 7111, 7211, 7311, 7411, 7511 – Кт 5511.*

Облік **операцій із зарахування коштів загального фонду на основі виписок з рахунків** ведеться в меморіальному ордері № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». У цьому ордері відображається облік операцій з надходження на рахунок суб'єкта держсектора асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів з реєстраційних та інших рахунків в органах Казначейства (поточних рахунків – в банках).

**Облік операцій із зарахування коштів спецфонду на основі виписок з рахунків** ведеться в меморіальному ордері № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)». Цей ордер використовується для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта держсектора доходів та здійснення касових видатків спецфонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів спецфонду з реєстраційних (поточних) рахунків в органах Казначейства (банках).

**Використана література [7, 8, 21, 22, 26]**

## Тема 8. Облік витрат суб'єктів державного сектору

### План

**8.1. Витрати від обмінних та необмінних операцій: поняття та види.**

**8.2. Видатки бюджетних установ.**

**8.3. Бухгалтерський облік витрат загального та спеціального фондів.**

**8.1. Витрати від обмінних та необмінних операцій: поняття та види.**

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку суб'єктів держсектора інформації про витрати визначає *НП(С)БОДС 135 «Витрати»*.

Відповідно до розд. I *НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»* для цілей бухгалтерського обліку **витратами** є зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

Згідно з п. 1 розд. II *НП(С)БОДС 135 «Витрати»* витрати суб'єктів держсектора поділяються в бухгалтерському обліку на дві групи: витрати за обмінними та необмінними операціями (табл. 8.1).

**Таблиця 8.1 Класифікація та характеристика витрат суб'єктів держсектора**

Вид витрат	Характеристика згідно з п. 2 розд. II НП(С)БОДС 135 «Витрати»
1	2
<b>Витрати за обмінними операціями</b>	
Оплата праці (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців)	Оплата праці, що здійснюється в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання бюджетних програм (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо)
Відрахування на соціальні заходи	Суми, витрачені та відраховані на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання програм (оплата праці працівників)
Матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо)	Матеріальні витрати, які здійснюються суб'єктом держсектора в процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо
Амортизація	Нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання програм, не пов'язаних з основною діяльністю
Фінансові витрати	Витрати суб'єкта держсектора, пов'язані із запозиченнями відповідно до законодавства: відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу

Продовження таблиці 8.1

1	2
Інші витрати за обмінними операціями	Курсові різниці, витрати, пов'язані з реалізацією активів, уцінка активів, втрати від зменшення корисності активів тощо
<b>Витрати за необмінними операціями</b>	
Трансферти	Використання коштів, пов'язане з наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам та населенню, у т. ч. виплата всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій, стипендій, пенсій, путівок на оздоровлення, поточних та капітальних трансфертів органам державного управління інших рівнів, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню
Інші витрати за необмінними операціями	Витрати, пов'язані з передачею активів від суб'єктів держсектора суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам держсектора для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо

## 8.2. Видатки бюджетних установ.

На практиці ми часто використовуємо такі поняття, як видатки та витрати.

**видатки** – це кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом;

**витрати** – це зменшення грошових коштів чи збільшення кредиторських зобов'язань для отримання та поповнення продуктивних сил суб'єкта господарювання.

**Видатки бюджету** – кошти, спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом.

До видатків бюджету не належать:

- погашення боргу;
- надання кредитів із бюджету;
- розміщення бюджетних коштів на депозитах;
- придбання цінних паперів;
- повернення надміру сплачених до бюджету сум податків і зборів та інших доходів бюджету, проведення їх бюджетного відшкодування;
- компенсація частини суми штрафних (фінансових) санкцій, що перераховується покупцям (споживачам) за рахунок штрафних (фінансових) санкцій, застосованих органами, які контролюють справляння надходжень бюджету, за наслідками перевірки, проведеної за зверненням або скаргою покупця (споживача) про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій (п. 13 ст. 1 БК).

**Витрати бюджету** – видатки бюджету, надання кредитів із бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів (п. 14 ст. 1 БК).

Видатки, що включаються до кошторису, повинні бути обґрунтовані відповідними розрахунками за кожним кодом економічної класифікації видатків (КЕКВ) згідно з п. 22 *Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого постановою КМУ від 28.02.02 р. № 228.*

Розрахунки складаються на основі сітьових показників із дотриманням установлених матеріальних і грошових норм, діючих цін і тарифів з урахуванням жорсткого режиму економії та ефективного використання грошових коштів.

Розрахунки коштів за кожним КЕКВ здійснюються за формами, що є додатками до кошторису.

Розподіл видатків бюджетних установ залежно від джерел їх покриття на видатки загального та спеціального фондів обумовлений структурою бюджетів, що складаються із загального і спеціального фондів.

Як результат – наявність видатків загального фонду та видатків спеціального фонду як окремих об'єктів у бухгалтерському обліку бюджетних установ. Така класифікація видатків розмежовує напрямки використання бюджетних коштів. Методика бухгалтерського обліку видатків загального та спеціального фондів базується на їх розподілі за видами коштів згідно з класифікаційними ознаками доходів бюджетних установ.

Таким чином:

*видатки загального фонду* – це видатки на виконання кошторису, здійснювані за рахунок коштів загального фонду бюджету.

*видатки спеціального фонду* – видатки на виконання кошторису, здійснювані за рахунок коштів спеціального фонду бюджету.

З метою забезпечення збалансованого розвитку суспільства та економіки країни Бюджетним кодексом визначено перелік видатків бюджету, до яких не застосовується механізм секвестру (захищеності).

*Захищеними видатками бюджету* визнаються видатки загального фонду бюджету, обсяг яких не може змінюватися при скороченні затверджених бюджетних призначень.

Захищеними видатками держбюджету визнаються видатки загального фонду (ст. 55 БК):

- на оплату праці працівників бюджетних установ;
- нарахування на зарплату;
- придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів;
- забезпечення продуктами харчування;
- оплату комунальних послуг та енергоносіїв;
- обслуговування державного боргу;
- поточні трансферти населенню та місцевим бюджетам;
- підготовку кадрів вищими I–IV рівнів акредитації;
- забезпечення інвалідів технічними та іншими засобами реабілітації, виробами медичного призначення для індивідуального користування;
- фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки; роботи та заходи, спрямовані на виконання загальнодержавної

програми зняття з експлуатації Чорнобильської АЕС та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему, та роботи з посилення бар'єрних функцій зони відчуження;

- компенсацію процентів, сплачуваних банкам та/або іншим фінансовим установам за кредитами, отриманими громадянами на будівництво (реконструкцію) чи придбання житла.

### **8.3. Бухгалтерський облік витрат загального та спеціального фондів.**

Відповідно до Плану рахунків та бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 31.12.13 р. №1203 облік витрат суб'єктів держсектора ведеться на активних рахунках класу 8 «Витрати», призначених для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями, а саме:

80 «Витрати на виконання бюджетних програм»;

81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»;

82 «Витрати з продажу активів»;

83 «Фінансові витрати»;

84 «Інші витрати за обмінними операціями»;

85 «Витрати за необмінними операціями»;

86 «Умовні витрати».

#### **Витрати загального фонду**

Згідно з Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженою Наказом № 1219 рахунок **80 «Витрати на виконання бюджетних програм»** призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з виконанням суб'єктом держсектора своїх повноважень, визначених законодавством.

При цьому: *за дебетом рахунка* відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм, та витрат на утримання державних цільових фондів, суми касових видатків розпорядників коштів державного (місцевого) бюджету;

*кредитом* – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 80 має чотири субрахунки для розпорядників:

8011 «Витрати на оплату праці» – для обліку витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання бюджетних програм (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо);

8012 «Відрахування на соціальні заходи» – для обліку сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання програм;

8013 «Матеріальні витрати» – для обліку матеріальних витрат, які здійснюються суб'єктом держсектора в процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств тощо;

8014 «Амортизація» – для обліку сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються суб'єктом держсектора в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов'язаних з основною діяльністю.

Витрати розпорядників на виконання бюджетних програм суб'єктом держсектора, передбачені законодавством, відображаються в обліку так (табл. 8.2).

**Таблиця 8.2 Облік витрат розпорядників на виконання бюджетних програм суб'єктом держсектора, що передбачені законодавством**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нараховано зарплату працівникам	8011 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
Нараховано ЄСВ на зарплату	8012 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Списано запаси, використані для створення інших активів власними силами	8013 «Матеріальні витрати»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів»
Нараховано знос на основні засоби	8014 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»

### **Витрати спеціального фонду**

Рахунок **81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»** призначений для обліку та узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.

При цьому:

*за дебетом* рахунка відображаються суми визнаних витрат на надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

*за кредитом* – списання вказаних витрат, які відносяться на рахунок 16 «Виробництво», а також суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 81 має такі субрахунки:

8111 «Витрати на оплату праці» – для обліку витрат на оплату праці, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт;

8112 «Відрахування на соціальні заходи» – для обліку витрат та відрахувань на соціальні заходи, що нараховуються в процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

8113 «Матеріальні витрати» – для обліку матеріальних витрат, які виникають у процесі надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств;

8114 «Амортизація» – для обліку сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт;

8115 «Інші витрати» – для обліку витрат, які не відображені на субрахунках 8111 (8121)–8114 (8124).

Облік витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт) ведеться так (табл. 8.3):

**Таблиця 8.3 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Нараховано зарплату працівникам, які займаються організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
Нараховано ЄСВ на зарплату	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»
Списано запаси та інші виробничі витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8113 «Матеріальні витрати»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів» 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Нараховано суму зносу на основні засоби, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт	8114 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»

Рахунок **82 «Витрати з продажу активів»** призначений для обліку та узагальнення інформації про собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов'язані з реалізацією майна.

При цьому:

*за дебетом* рахунка відображається собівартість проданої продукції (робіт, послуг),

*за кредитом* – її списання в порядку закриття на фінансовий результат.

Рахунок 82 має два субрахунки:

8211 «Собівартість проданих активів» – для обліку виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;

8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна» – для обліку витрат, пов'язаних із реалізацією в установленому порядку майна (крім майна, доходи від продажу якого вважаються доходами відповідного бюджету).

Витрати з продажу активів звітного періоду відображаються в обліку такими проведеннями (табл. 8.4):

Таблиця 8.4 **Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат з продажу активів звітного періоду**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено вибуття фінансових інвестицій	821 «Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів»	2511 «Придбані акції», 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій», 2513 «Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств»
Списано собівартість проданих активів	8211 «Собівартість проданих активів»	161 «Виробництво розпорядників бюджетних коштів», 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»
Списано витрати, понесені розпорядником під час реалізації майна	8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»

На рахунку **83 «Фінансові витрати»**, зокрема, узагальнюється інформація про витрати суб'єкта держсектора, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством: відсотки за користування кредитами, премії за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо.

При цьому:

*за дебетом рахунка* відображаються суми визнаних фінансових витрат та касових видатків державного та місцевих бюджетів;

*за кредитом* – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 83 має однойменний субрахунок 8311, на якому ведеться облік витрат на сплату відсотків за користування кредитами, інших витрат, пов'язаних із запозиченнями згідно із законодавством, а також витрат за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії).

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним кодом функціональної, відомчої та економічної класифікації видатків.

Так, облік нарахованих відсотків за користування короткостроковим кредитом відображається записом: Дт 8311 – Кт 6114.

Рахунок **84 «Інші витрати за обмінними операціями»** призначений для обліку та узагальнення інформації про витрати, які не відображені на рахунках 80–83.

При цьому: *за дебетом рахунка* відображається визнання суми інших витрат за обмінними операціями; *за кредитом* – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат та їх списання в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 84 має однойменний субрахунок 8411, на якому обліковуються втрати за активами і зобов'язаннями суб'єкта держсектора від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати на відрядження тощо. Облік інших витрат за обмінними операціями представлено в таблиці 8.5.

**Таблиця 8.5 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших витрат за обмінними операціями**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Відображено втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»
Списано суму, на яку первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації запасів		151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 181 «Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів»
Відображено втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій		251 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів», 1611 «Науково-дослідні роботи», 2612 «Короткострокові векселі одержані», 2613 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів»
Нараховано курсову різницю при зменшенні курсу		2212 «Готівка в іноземній валюті», 2311 «Поточні рахунки в банку»
Переоцінено зобов'язання, узяті в інвалюті, при збільшенні курсу		6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Затверджено звіт про використання коштів, виданих під звіт		2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами»

Рахунок **85 «Витрати за необмінними операціями»** призначений для обліку й узагальнення інформації про трансферти (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо) та витрати, пов'язані з передачею активів суб'єктами держсектора суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим

суб'єктам держсектора для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо.

При цьому:

**за дебетом** рахунка відображаються суми визнаних витрат за необмінними операціями та суми касових видатків держбюджету, суми трансфертів, наданих із місцевого бюджету;

**за кредитом** – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету).

Рахунок 85 має однойменний субрахунок 8511, на якому ведеться облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юридичним особам, поточних трансфертів населенню, у тому числі з виплатою всіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій; стипендій; пенсій; путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню, інших поточних видатків.

Зверніть увагу: на субрахунку 8511 також обліковуються витрати, пов'язані із соціальним забезпеченням у вишах та наукових установах, закладах охорони здоров'я, що надають первинну, вторинну, екстрену медичну допомогу, відповідно до законодавства.

Виходячи з Типової кореспонденції № 1219 витрати за необмінними операціями, наприклад нарахування стипендії, субсидій, допомоги, пільг з оплати спожитих житлово-комунальних послуг та послуг зв'язку (у частині абонплати за користування квартирним телефоном), компенсацій громадянам із бюджету, на що згідно із законодавством мають право відповідні категорії громадян, відображаються в бухобліку проведенням:

Дт 8511 – Кт 6414, 6415.

Рахунок **86 «Умовні витрати»** призначений для обліку й узагальнення інформації про витрати державного (місцевого) бюджету за операціями з надання кредитів та фінансування.

При цьому:

**за дебетом** рахунка відображаються суми кредитів, наданих із державного або місцевих бюджетів у поточному році, та операції з фінансування;

**за кредитом** – повернення коштів, помилково або надміру перерахованих із державного або місцевих бюджетів, та їх списання у порядку закриття на фінансовий результат виконання бюджету звітного періоду.

Рахунок 86 має такі субрахунки для обліку відповідних витрат:

8631 «Витрати державного бюджету за операціями з надання кредитів» (8641 «Витрати місцевих бюджетів за операціями з надання кредитів»);

8632 «Витрати державного бюджету за операціями з фінансування» (8642 «Витрати місцевих бюджетів за операціями з фінансування»).

Майте на увазі: ці субрахунки розпорядниками не застосовуються, оскільки субрахунки умовних витрат використовуються органами Казначейства для обліку результатів виконання бюджету.

Облік витрат загального та спеціального фондів ведеться наростаючим підсумком із початку бюджетного року. У кінці звітної періоду (щоквартально і в кінці року) ці рахунки закриваються на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду», на якому ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками (державними цільовими фондами).

Закриття рахунків витрат у кінці кожного кварталу та в кінці року відображається записом: Дт 5511 – Кт 80–85.

У бухгалтерському обліку бюджетних установ касові видатки фіксуються на підставі виписок з рахунків, відкритих на ім'я установи в органах ДКС (установах банків), з доданими до них підтвердними документами (платіжними дорученнями тощо) за кредитом активних синтетичних рахунків рахунка 23 «Грошові кошти на рахунках» Плану рахунків. За дебетом цих рахунків, окрім обліку надходжень грошових коштів, проводяться суми відшкодування касових видатків, таких як: депонована заробітна плата; повернені постачальником кошти за товар/послугу; залишок коштів при придбанні банком іноземної валюти тощо.

Узагальнення інформації про касові видатки в розрізі кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку передбачає щомісячне відкриття регістрів синтетичного обліку, а саме:

Меморіального ордеру №2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;

Меморіального ордеру №3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)».

Ордери складаються окремо за кожним рахунком установи.

Операції з обліку фактичних видатків систематизуються в облікових регістрах у розрізі кореспонденції субрахунків та КЕКВ із відокремленим відображенням фактичних видатків за джерелами їх покриття, а саме:

у Меморіальному ордері №4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами»;

Меморіальному ордері №5 «Зведення розрахункових відомостей із заробітної плати та стипендій»;

Меморіальному ордері №6 «Накопичувальна відомість за розрахунками з кредиторами»;

Меморіальному ордері №7 «Накопичувальна відомість за розрахунками в порядку планових платежів»;

Меморіальному ордері №8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами»;

Меморіальному ордері №12 «Зведення накопичувальних відомостей про витрачання продуктів харчування»;

Меморіальному ордері №13 «Накопичувальна відомість витрачання виробничих запасів». Інформація про операції з обліку фактичних видатків систематизується наростаючим підсумком із початку бюджетного року до його завершення в Картках аналітичного обліку фактичних видатків. Картки відкриваються щомісячно та ведуться в розрізі КЕКВ на підставі даних меморіальних ордерів. За кожним кодом програмної класифікації видатків, загальним та спеціальним фондами, кожним видом коштів спеціального фонду складаються окремі картки.

**Використана література [1, 2, 3, 18, 20-22]**

## **Тема 9. Облік розрахунків з оплати праці у суб'єктів державного сектору**

### **План**

**9.1. Організація обліку праці та заробітної плати у суб'єктів державного сектору.**

**9.2. Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу.**

**9.3. Документальне оформлення і порядок нарахування заробітної плати, різних доплат та виплат.**

**9.4. Синтетичний облік заробітної плати і пов'язаних з нею розрахунків.**

**9.5. Утримання із заробітної плати.**

**9.1. Організація обліку праці та заробітної плати у суб'єктів державного сектору.**

**Заробітна плата** – це винагорода, обчислена, як правило у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

До складу заробітної плати входить:

- винагорода за виконану працівником роботу відповідно до встановлених норм праці;

- винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці (у т. ч. доплати, надбавки, премії та передбачені законодавством гарантійні виплати).

Умови та розміри оплати праці бюджетників, тобто працівників установ, організацій, що фінансуються з державного чи місцевого бюджетів, регулюється державою (ст. 8 Закону України «Про оплату праці» № 108 від 01.05.1995 р.). Це означає, що підставою для розрахунків складових заробітку працівників бюджетної сфери є рішення Кабміну, а також галузеві накази міністерств.

Звісно, кожна бюджетна установа своїм локальним наказом має ухвалити умови оплати праці працівників. Це може бути або окремий розділ колективного договору установи, або окреме положення про оплату праці. Тож локальним документом визначається порядок установлення посадових окладів (ставок заробітної плати), види та розміри доплат, надбавок, а також порядок виплати матеріальної допомоги, премії.

Серед головних аспектів, що повинні бути врегульовані колективним договором, є (ст. 13 КЗпП):

- зміни в організації виробництва і праці;
- забезпечення продуктивної зайнятості;
- нормування і оплата праці, встановлення форм, системи, розмірів заробітної плати та інших видів трудових виплат (доплат, надбавок, премій та ін.);
- установлення гарантій, компенсацій, пільг;

- режим роботи, тривалості робочого часу і відпочинку;
- умови і охорона праці;
- забезпечення житлово-побутового, культурного, медичного обслуговування, організації оздоровлення й відпочинку працівників;
- гарантії діяльності профспілкової чи інших представницьких організацій трудящих;
- забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків.

Додатково до колективного договору доцільно розробити Положення про преміювання працівників, яке може входити до колективного договору як додаток або ж може бути затверджене окремим внутрішнім документом (наказом керівника за погодженням із трудовим колективом).

## **9.2. Облік чисельності та складу працівників і використання робочого часу.**

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розкладом. Штати — це перелік і кількість посад, затверджених вищою організацією.

Штатний розклад має включати всі посади працівників, якими забезпечуватиметься якісне та своєчасне виконання покладених на установу завдань.

Залежно від виконуваних функцій персонал бюджетних установ поділяється так:

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

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

— допоміжний обслуговуючий персонал, який виконує функції обслуговування працівників перших двох категорій і сприяє кращому виконанню функцій установи в цілому (середній медперсонал, навчально-допоміжний персонал тощо);

— молодший обслуговуючий персонал (прибиральниці, санітарки і т. ін.).

Прийом на роботу, переміщення, надання відпустки, звільнення з роботи оформляється наказами керівника. На підставі цих наказів у відділі кадрів ведуть записи в трудові книжки та в особових картках працівників.

Оперативний облік руху персоналу повинен забезпечити своєчасне комплектування всіх підрозділів, а також дотримання штатної дисципліни.

Типові форми первинної облікової документації зі статистики праці затверджено наказом Держстату від 05.12.08 р. № 489.

**До них віднесено такі форми:**

№ П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;

№ П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

№ П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;

№ П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;

№ П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»;

№ П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

У правилах трудового розпорядку установи слід чітко розмежувати, за якими посадами встановлюється нормальна тривалість робочого часу (за ст. 50 КЗпП – щонайбільше 40 год. на тиждень), а за якими – скорочена.

Нормами КЗпП передбачено можливість встановлення **п'ятиденного** або **шестиденного робочого тижня**. Вибір тривалості робочого тижня здійснюється з урахуванням специфіки роботи установи, думки трудового колективу та погоджується із органом влади, у віданні якого перебуває установа.

Тривалість робочого дня встановлюється правилами внутрішнього трудового розпорядку, режимом роботи установи тощо. Проте й тут необхідно дотримуватися певних вимог законодавства. Зокрема, за шестиденного робочого тижня тривалість роботи працівника за день не повинна перевищувати 7 год., а напередодні вихідного дня – 5 год.

В установах може встановлюватися також робота змінами. Цей режим може бути передбачений для всієї установи або ж для окремих посад працівників (наприклад, сторож, вахтер тощо). У такому разі слід керуватися ст. 57–59 КЗпП. Важливою умовою встановлення змінної роботи є те, що перерва в роботі між змінами має бути не меншою, ніж подвійна тривалість часу роботи в попередній зміні. Наприклад, якщо працівникові встановлено зміну з 8.00 до 20.00 (тобто 12 год.), то наступна зміна за графіком у нього повинна починатися не раніше ніж через 24 год. (тобто 20.00 наступної доби). У разі вибору шестиденного робочого тижня роботодавцеві потрібно врахувати, що норма годин на місяць за шестиденного та п'ятиденного робочого тижня відрізняється, тому на початку року для установи слід розробити баланс робочого часу.

Виплата зарплати здійснюється не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата (ч. 1 ст. 115 КЗпП).

Роботодавець повинен виплачувати зарплату своїм працівникам двічі на місяць. Отже, виплата авансу є обов'язковою.

Крім того, передбачено, що зарплату:

за першу половину місяця (аванс) слід виплачувати не пізніше 22-го числа поточного місяця (15 к. д. + 7 к. д.);

за другу половину місяця — не пізніше 7-го числа місяця, що настає за місяцем нарахування зарплати.

Якщо день виплати зарплати збігся зі святковим, неробочим або вихідним днем, то зарплату виплачують напередодні (ч. 2 ст. 115 КЗпП).

**Зверніть увагу:** розмір зарплати за першу половину місяця визначається колдоговором або нормативним актом роботодавця,

погодженим із профспілкою, і не може бути менше, ніж оплата за фактично відпрацьований час із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника. Тобто аванс має становити не менше 50 % ставки (окладу) працівника за цей місяць. При нарахуванні авансу не враховуються надбавки, премії та інші доплати, передбачені законодавством, виплата яких має здійснюватися у строки, установлені для виплати зарплати за підсумками місяця.

### **9.3. Документальне оформлення і порядок нарахування заробітної плати, різних доплат та виплат з розрахунку середнього заробітку.**

Відпрацьований працівниками установи робочий час фіксується в первинному документі – **Табелі обліку використання робочого часу** типової форми № П-5, затверджено наказом Держкомстату від 05.12.08 р. №489. Однак форма має рекомендаційний характер, тобто її можна доповнювати іншими показниками, необхідними для раціонального ведення такого обліку.

Для обліку робочого часу передбачено наведення персональних даних працівників, зокрема:

- табельний номер (можна використовувати ідентифікаційний код або самостійно розроблений порядок встановлення табельних номерів);
- стать працівника;
- прізвище, ім'я, по батькові та займана посада;
- відмітки про явки та неявки працівника (годин із зазначенням умовних позначень);
- загальна кількість відпрацьованих днів та відпрацьованих годин (у т. ч. нічних, вихідних, вечірніх та надурочних);
- з кількість невідпрацьованих годин, у тому числі в розрізі причин неявок; посадовий оклад, тарифна ставка.

Ведення Табеля розпочинається першого числа кожного місяця. В бухгалтерію він передається двічі на місяць для коригування розрахунків за першу половину місяця (аванс) та розрахунку зарплати за місяць.

Бухгалтер має знати, що табель ведеться на обліковий склад працівників усіх категорій, тобто прийнятих на постійну, тимчасову, сезонну роботу, а також учнів, прийнятих на період виробничої практики або канікул з оплатою праці. Кожному працівникові присвоюється табельний номер, що надалі використовується в кадрових та облікових документах.

Посадові оклади працівників бюджетних установ установлюються чинними законами, постановами КМУ та наказами профільних міністерств. Перелік деяких постанов КМУ, якими встановлено умови оплати праці працівників установ окремих галузей (включаючи розміри посадових окладів), наведемо в табл. 9.1.

**Таблиця 9.1 Перелік деяких постанов КМУ, якими встановлено умови оплати праці працівників установ окремих галузей**

Урядове рішення	На кого поширюється
Постанова КМУ від 30.08.02 р. № 1298 «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери»	Працівники окремих галузей бюджетної сфери (закладів освіти, медицини, культури тощо)
Постанова КМУ від 09.03.06 р. № 268 «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів»	Працівники органів місцевого самоврядування
Постанова КМУ від 18.01.17 р. № 15 «Питання оплати праці працівників державних органів»	Працівники державних органів
Постанова КМУ від 30.08.17 р. № 704 «Про грошове забезпечення військовослужбовців, осіб рядового і начальницького складу та деяких інших осіб»	Військовослужбовці з числа осіб рядового, сержантського і старшинського складу, офіцерського складу (крім військовослужбовців строкової військової служби), осіб рядового і начальницького складу

Посадові оклади працівників відповідно до *Постанови № 1298* за розрядами тарифної сітки розраховуються шляхом множення окладу працівника 1-го тарифного розряду (далі – т. р.) на відповідний тарифний коефіцієнт.

Посадовий оклад працівника 1-го т. р. встановлюється на рівні прожиткового мінімуму для працездатних осіб станом на 1 січня календарного року.

Посадові оклади відповідно до *Постанови № 704* розраховуються шляхом множення розміру прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня календарного року (але не менше 50 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої станом на 1 січня календарного року), на відповідний тарифний коефіцієнт.

Посадові оклади працівників відповідно до Постанов № 15 та № 268 встановлено в гривнях.

Відповідно до ст. 6 Закону № 108 «Про оплату праці» мінімальний посадовий оклад працівника не може бути меншим за ПМ, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року.

Згідно зі ст. 3 Закону «Про оплату праці» мінімальна заробітна плата – це встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці.

Тож працівникові не може бути встановлено посадовий оклад нижче, ніж ПМ станом на 1 січня календарного року, а розмір зарплати за повністю відпрацьовану місячну норму годин не може бути меншим від МЗП.

Іншою складовою заробітку працівників, крім посадового окладу, є **доплати та надбавки**. Установлюються різні види виплат залежно від статусу установи.

Так, для працівників установ, оплата праці яких здійснюється відповідно **до Постанови № 1298, доплати та надбавки** встановлюються **керівником установи**, якщо це дозволяють можливості кошторису. Найпоширенішими серед надбавок є: надбавка за високі досягнення у праці; за виконання особливо важливої роботи (на строк її виконання); за складність, напруженість у роботі. Кожному працівникові може бути встановлено одну з цих виплат, або й декілька, однак граничний їх розмір – не більше 50 % посадового окладу.

**Слід мати на увазі**, що в локальному положенні про оплату праці працівників відповідної установи обов'язково слід передбачити критерії, що слугуватимуть підставою для їх встановлення, а також за яких умов надбавки збільшуються (у межах граничного розміру), зменшуються чи зовсім скасовуються.

Для встановлення надбавок за почесні звання, спортивні звання, за знання та використання іноземних мов працівник надає документ, що підтверджує наявність звання чи відповідних знань.

**Також досить часто працівники одержують доплати, серед яких:**

доплати за виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників;

за суміщення професій (посад);

за розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт.

Такі доплати встановлюються в розмірі до 50% посадового окладу (тарифної ставки), однак розраховувати на них керівники закладів, керівники структурних підрозділів, а також заступники цих керівників не вправі – їм ці виплати за жодних підстав виплачуватись не можуть.

**Серед доплат є ще такі:**

за роботу в нічний час у розмірі до 40% годинної тарифної ставки (посадового окладу);

за використання в роботі дезінфікувальних засобів, а також тим працівникам, які зайняті прибиранням туалетів – у розмірі 10% посадового (місячного) окладу.

Такі доплати можуть одержувати лише працівники, посади яких передбачено відповідними переліками, що додаються до колективного договору установи.

Крім того, у посадових інструкціях працівників, які залучаються до роботи в нічний час, або ж тих, що застосовують дезінфікувальні засоби, має передбачатись можливість здійснення такої роботи.

За певних умов працівникам виплачуються доплати за вчене звання (професора, доцента, старшого наукового співробітника, старшого дослідника), а також доплати за науковий ступінь (доктора наук, кандидата наук, доктора філософії). Одержати їх можна, якщо діяльність на обійманій працівником посаді за профілем відповідає званню чи ступеню.

**На сьогодні граничного розміру премій для працівників бюджетних установ не встановлено**, тож у керівників є широкий простір для заохочення підлеглих. Головне – не перевищувати обсягів асигнувань на

оплату праці, ухвалених у кошторисі на відповідний рік, та чітко дотримуватися норм локального положення про преміювання.

**Працівникові можна виплачувати декілька видів допомоги:**

для оздоровлення під час надання щорічної відпустки;

для вирішення соціально-побутових питань (зокрема, для підготовки до школи першокласника або ж для закупівлі овочів на зимовий сезон тощо). Однак граничний розмір двох зазначених видів допомоги сукупно протягом року не має перевищувати посадового окладу працівника, якому вона надається.

У разі настання таких сумних обставин, як втрата близьких чи рідних працівника, може виплачуватись допомога на поховання, і розмір її законодавством не конкретизовано. Тому керівник установи самостійно приймає рішення в кожному випадку, виходячи з норм, зафіксованих у колективному договорі установи стосовно порядку та розмірів згаданої виплати.

**Звертаємо увагу:** працівники, з якими не оформлено трудових договорів, тобто які здійснюють певні роботи за договором цивільно-правового характеру, мають одержувати винагороду за свою працю саме за умовами, визначеними цим договором. У ньому зазначається обсяг роботи, який має виконати особа, строки виконання, розмір оплати (включаючи заохочення, наприклад, за дострокове виконання роботи, на яку погодилась особа). Підтвердженням виконання такої роботи слугує акт виконаних робіт, оформлений належним чином (з печаткою установи, підписом особи, яка замовляла виконання відповідної роботи, а також суми винагороди). Після приймання виконаної роботи особі надається такий акт та виплачується обіцяна винагорода.

### **Відпускні**

Державні гарантії права на відпустки встановлено Законом від 15.11.96 р. № 504/96-ВР «Про відпустки» (далі – Закон № 504).

Відповідно до ст. 2 цього Закону «Про відпустки» право на відпустку мають:

- громадяни України, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, видів діяльності, а також працюють за трудовим договором у фізособи;
- іноземці та особи без громадянства, які працюють в Україні.

Тривалість відпустки залежить від її виду та підстав для надання, які передбачаються Законом № 504.

Конкретна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток встановлюється колективним чи трудовим договором залежно від атестації робочих місць за умовами праці та часу зайнятості працівника в цих умовах.

### **До щорічних відпусток належать:**

- основна відпустка;
- додаткова відпустка за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці;
- додаткова відпустка за особливий характер праці;

- додаткова відпустка працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину-інваліда з дитинства;
- додаткову відпустку окремим категоріям ветеранів війни;
- інші додаткові відпустки, передбачені законодавством.

Щорічні основна та додаткові відпустки надаються працівникові з таким розрахунком, щоб вони були використані, як правило, до закінчення робочого року.

Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості в перший рік роботи надається після закінчення шести місяців безперервної роботи на даному підприємстві (ч. 5 ст. 10 Закону 504).

У разі надання працівникові зазначених щорічних відпусток до закінчення 6-місячного періоду безперервної роботи їх тривалість визначається пропорційно до відпрацьованого часу. Виняток передбачено, зокрема, для осіб з інвалідністю, неповнолітніх працівників, сумісників, чоловіків, чий дружини перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами тощо. Таким працівникам щорічну відпустку може бути надано до закінчення шести місяців роботи на підприємстві.

Крім того, щорічну відпустку на прохання працівника може бути **поділено на частини будь-якої тривалості за умови, що основна безперервна її частина становитиме не менше 14 к. д.** Водночас не важливо, яка із частин буде надана першою протягом року: більш тривала або коротша. Наприклад, можна взяти спочатку 10 днів відпустки, а потім – 14 днів. Але не можна поділити відпустку, наприклад, на частини в 7, 7 і 10 днів, тому що основна безперервна частина буде меншою за 14 днів.

Додатковою гарантією права працівника на відпустку є заборона заміни відпустки грошовою компенсацією, крім випадків, передбачених ст. 24 Закону № 504. Це, зокрема:

- за бажанням працівника частина щорічної відпустки замінюється грошовою компенсацією, але за умови, що загальна тривалість використаних працівником основної та додаткових відпусток становить не менше 24 к. д., але особам віком до 18 років заміна всіх видів відпусток грошовою компенсацією не допускається;

- у разі звільнення працівника йому виплачується компенсація за всі не використані ним дні щорічної відпустки та додаткової відпустки працівникам, що мають дітей або повнолітню дитину – особу з інвалідністю з дитинства підгрупи А І групи.

У разі смерті працівника грошова компенсація за не використані ним дні щорічних відпусток, а також додаткової відпустки працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину з інвалідністю з дитинства підгрупи А І групи, виплачується спадкоємцям.

Сумісники мають право на відпустку повної тривалості.

**Документальне оформлення надання відпустки** працівникам установи забезпечується складанням таких документів: **графіка відпусток, повідомлення про відпустку та наказу (розпорядження) про її надання.**

**Працівника повідомляють письмово** під підпис про дату початку відпустки **не пізніше ніж за два тижні до встановленого графіком строку щорічної відпустки** (ч. 11 ст. 10 Закону № 504). Оскільки типову форму нормативними актами не встановлено, повідомленням про відпустку може вважатися наказ (розпорядження) про надання відпустки, виданий на підставі заяви працівника, написаної не пізніше ніж за два тижні до відпустки. Обов'язковою умовою в такому разі є підпис на наказі працівника про ознайомлення та дата ознайомлення, що є підтвердженням того, що працівника вчасно сповістили про відпустку.

**Для нарахування відпусткових розраховується середня зарплата** з обов'язковим дотриманням норм Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100. При цьому до уваги **беруться виплати**, які провадилися працівнику **протягом 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплати компенсації**.

**Якщо перед відпусткою відпрацьовано:**

**більше року** – розрахунковим періодом будуть **останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки**;

**менше року** – фактичний час роботи з 1-го числа місяця після оформлення на роботу до 1-го числа місяця, у якому надається відпустка.

**У разі якщо працівник** не відпрацював жодного повного місяця (з 1-го до 1-го числа), середня зарплата обчислюється виходячи з установлених йому у трудовому договорі тарифної ставки, посадового (місячного) окладу.

**Слід пам'ятати**, що відпусткові виплачуються **не пізніше ніж за три дні** до початку відпустки (ст. 115 КЗпП, ст. 21 Закону № 504).

Відпускні нараховуються шляхом ділення сумарного заробітку за останні перед наданням відпустки 12 місяців або за менший фактично відпрацьований період на відповідну кількість календарних днів року чи меншого відпрацьованого періоду та множення отриманого результату на тривалість відпустки.

**Обчислюючи середню зарплату для оплати часу відпусток, до сукупного заробітку включають (п. 3 Порядку № 100):**

**основну заробітну плату** (визначаючи виплати, керуються Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Держкомстату від 13.01.04 р. № 5);

**доплати і надбавки** (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт робітниками-почасовиками; високі досягнення у праці (високу професійну майстерність); умови праці; інтенсивність праці; керівництво бригадою, вислугу років та інші);

**виробничі премії** та премії за економію конкретних видів палива, електроенергії і теплової енергії;

**винагороду за підсумками річної роботи та вислугу років**;

виплати за час, протягом якого працівникові **зберігається середній заробіток** (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо);

**допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;**

**допомогу по вагітності та пологах тощо**

**Зверніть увагу:** усі виплати включаються до розрахунку середньої заробітної плати в тому розмірі, у якому вони нараховані, без вирахування податків, стягнених аліментів тощо, за винятком відрахувань із заробітної плати осіб засуджених за вироком суду до виправних робіт без позбавлення волі.

Виплати, які не враховуються для обчислення середньої зарплати для оплати відпусток, наведено в п. 4 Порядку № 100. Серед них – одноразові виплати, зокрема матеріальна допомога, вихідна допомога, виплати за виконання окремих доручень, компенсаційні виплати на відрядження, переведення та несвоєчасну виплату зарплати, дотації, виплати, пов'язані з ювілейними датами, зарплата за сумісництвом тощо.

**Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності є лікарняний листок.**

Розрахунковим періодом для обчислення лікарняних (декретних) є 12 календарних місяців роботи (із 1-го до 1-го числа), що передують місяцю настання страхового випадку.

Для обчислення лікарняних (декретних) місяць, який не був повністю відпрацьований із поважних причин, виключають з розрахункового періоду.

Усього Порядком № 1266 від 26.09. 2001 р. «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» передбачено чотири поважні причини (п. 3):

тимчасова непрацездатність;

відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;

відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку або шестирічного віку за медичним висновком;

відпустка без збереження зарплати, надана згідно із законом.

Якщо застрахована особа відпрацювала менше 12 календарних місяців, то розрахунковим періодом для обчислення лікарняних (декретних) є фактична кількість повністю відпрацьованих календарних місяців (із 1-го до 1-го числа), що передують місяцю настання страхового випадку (п. 26 Порядку № 1266).

Лікарняні виплачуються застрахованим особам залежно від страхового стажу в такому розмірі:

50 % – страховий стаж до 3 років;

60 % – від 3 до 5 років;

70 % – від 5 до 8 років; 1

100 % – понад 8 років.

Право на оплату лікарняних у розмірі 100 % незалежно від стажу мають: особи, віднесені до 1–3-ї категорій осіб, які постраждали внаслідок

Чорнобильської катастрофи; один із батьків (особа, яка їх замінює), який доглядає хвору дитину віком до 14 років, постраждалу внаслідок Чорнобильської катастрофи; ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону № 3551; особи, віднесені до жертв нацистських переслідувань згідно із Законом № 1584; донори, які мають право на пільгу відповідно до ст. 10 Закону № 239.

При нарахуванні заробітної плати застосовуються типові **форми № П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника» та № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».**

#### **9.4. Синтетичний облік заробітної плати і пов'язаних з нею розрахунків.**

Відповідно до Плану рахунків № 1203 для накопичення витрат на оплату праці застосовують окремий субрахунок витрат 8011 (8021) «Витрати на оплату праці» - ведеться облік витрат на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання бюджетних програм (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо),

а на сплату ЄСВ, нарахованого на суму заробітної плати, – субрахунок 8012 (8022) «Відрахування на соціальні заходи» - сум, витрачених та відрахованих на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта держсектора та на виконання програм.

Щоб мати фактичну можливість здійснювати платежі за загальним фондом, установа **має отримати на реєстраційний рахунок асигнування.** Обсяг таких надходжень включатиме як суму видатків для виплати зарплати, так і ЄСВ, нарахований на цю суму. В обліку бюджетної установи наведені операції відображаються так:

Отримано асигнування для виплати заробітної плати (КЕКВ 2111):

*Дт 2313 «Реєстраційні рахунки»*

*Кт 7011 «Бюджетні асигнування»*

Отримано асигнування для сплати ЄСВ (КЕКВ 2120):

*Дт 2313 «Реєстраційні рахунки»*

*Кт 7011 «Бюджетні асигнування»*

Наведеними проведеннями крім зарплати відображається оплата часу відпустки (крім відпустки працівникам, які мають статус особи, що постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи), та виплата за час тимчасової непрацездатності коштом роботодавця.

Виплаті працівникові суми допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок ФСС з ТВП передусе отримання цієї суми від відділення Фонду. У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються бухгалтерськими проведеннями, представленими у таблиці 9.2.

Таблиця 9.2 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку порядок нарахування та сплати суми допомоги з тимчасової непрацездатності

Зміст операції	дебет	кредит
Нарахування суми допомоги з тимчасової непрацездатності, що виплачується за рахунок ФСС з ТВП	2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»
Надходження від ФСС з ТВП на рахунок установи коштів для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності	2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»	2114 (2124) «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»
Перерахування з реєстраційного (спеціального реєстраційного) рахунка суми допомоги з непрацездатності на картковий рахунок працівника	6511 (6521) «Розрахунки із заробітної плати»	2314 (2324) «Інші рахунки в Казначействі»

## 9.5. Утримання із заробітної плати

### ПДФО

Питання справляння ПДФО регулюються положеннями розд. IV Податкового кодексу України.

Платниками ПДФО є фізичні особи (ст. 162 ПК), а об'єктом оподаткування – загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід (ст. 163 ПК).

**До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу включаються, зокрема:** доходи у вигляді заробітної плати, нараховані платнику відповідно до умов трудового договору (контракту) (пп. 164.2.1 ПК); суми винагород та інших виплат платнику відповідно до умов цивільно-правового договору (пп. 164.2.2 ПК).

Ставку ПДФО встановлено п. 167.1 ПК. Її розмір – 18% від об'єкта оподаткування.

Доходи, які не включаються до розрахунку ПДФО:

- 1) допомога по вагітності і пологах;
- 2) безоплатно отримане лікувально-профілактичне харчування, молоко або рівноцінні йому харчові продукти, газувана солоня вода, мийні та знешкодjuвальні засоби, а також спеціальний одяг, взуття та інші засоби індивідуального захисту, якими роботодавець забезпечує платника податку;
- 3) кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт;

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу у вигляді заробітної плати, отриманого від одного роботодавця, на суму податкової соціальної пільги

Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.

Для відображення розрахунків із ПДФО в системі рахунків бухгалтерського обліку використовують субрахунок **6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»**.

Зважаючи на те, що суб'єкт держсектора є платником різних видів податків і зборів, а не лише ПДФО, доцільно включити в робочий план рахунків установи додатковий аналітичний субрахунок, наприклад 63111 «Розрахунки з бюджетом за ПДФО». У такому разі операція з утримання ПДФО із працівника відобразатиметься у бухгалтерському обліку так:

*Дт 6511, 6512, 6519*

*Кт 63111,*

а сплата ПДФО у бюджет:

*Дт 63111*

*Кт 2313, 2314.*

Для відображення ВЗ у системі рахунків бухгалтерського обліку доцільно ввести додатковий аналітичний рахунок до субрахунка 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», наприклад 63112 «Розрахунки з бюджетом за військовим збором».

У такому разі операція з утримання ВЗ із працівника матиме вигляд:

*Дт 6511, 6512, 6519*

*Кт 63112,*

а сплата ВЗ до бюджету:

*Дт 63112*

*Кт 2313, 2314.*

Для відображення розрахунків із ЄСВ у системі рахунків бухгалтерського обліку використовують субрахунок 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Операція з нарахування ЄСВ на фонд оплати праці відображається кореспонденцією: Дт 8012 – Кт 6313 – нараховано ЄСВ на фонд зарплати працівників за рахунок коштів загального та спеціального фондів; Дт 8112 – Кт 6313 – нараховано ЄСВ на фонд зарплати працівників, задіяних у виготовленні продукції (виконанні робіт, наданні послуг).

**Використана література [1-3, 11, 15, 20-22, 26, 30]**

## Тема 10. Облік кредиторської заборгованості суб'єктів державного сектору

### План

**10.1** Поняття, визнання, види зобов'язань суб'єктів державного сектору.

**10.2** Облік та списання кредиторської заборгованості.

**10.1.** Поняття, визнання, види зобов'язань суб'єктів державного сектору.

Відповідно ч. 1 ст. 509 Цивільного кодексу, **зобов'язанням** є обов'язок однієї сторони (боржника) вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (Це може бути передача майна, виконання роботи, надання послуги, сплата грошей тощо. Кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку).

На підставі норм ч. 1 ст. 509 Цивільного кодексу та п. 7 ч. 1 ст. 2 Бюджетного кодексу **зобов'язання розподіляють на бюджетні фінансові зобов'язання та зобов'язання.**

Так, згідно з п. 1.4 *Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби, затверджений наказом Мініфіну від 02.03.12 р. № 309 **бюджетним фінансовим зобов'язанням*** є зобов'язання розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду.

**Зобов'язанням** є будь-яке розміщення замовлення, укладення договору чи виконання інших аналогічних операцій, здійснене розпорядником або одержувачем бюджетних коштів без відповідних бюджетних асигнувань або з порушенням норм бюджетного законодавства

Пункт 4 розд. I НП(С)БОДС 134 «**Фінансові інструменти**» визначає **фінансове зобов'язання** як контрактне зобов'язання: передати грошові кошти або інший фінансовий актив; обмінятися фінансовими інструментами на потенційно не вигідних умовах.

**Фінансові зобов'язання** відносять до *фінансових інструментів* (п. 1 розд. II НП(С)БОДС 134).

З метою бухгалтерського обліку **п. 2 розд. II НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»** поділяє зобов'язання на такі види:

- ✓ довгострокові;
- ✓ поточні;
- ✓ непередбачені зобов'язання;
- ✓ доходи майбутніх періодів.

**Поточним** є зобов'язання, на яке нараховують відсотки та яке підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу.

**Довгостроковим** вважають зобов'язання, якщо строк його погашення – більш як 12 місяців, та до затвердження фінансової звітності існує договір про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове (п. 3 розд. II НП(С)БОДС 128).

Зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є **непередбачуваним зобов'язанням**, і суб'єкти держсектору його не визнають, а відображають на позабалансових рахунках 053 «Непередбачені зобов'язання розпорядників бюджетних коштів» у сумі очікуваного погашення (п. 6 розд. II НП(С)БОДС 128).

Доходи, отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах, **відносяться до доходів майбутніх періодів**. До таких доходів належать, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за передані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо. Облік таких зобов'язань ведуть на субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів».

## **10.2. Облік та списання кредиторської заборгованості.**

У разі невиконання бюджетними установами своїх зобов'язань у них виникає кредиторська заборгованість. Така заборгованість може бути:

- за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги;
- за всіма видами платежів до бюджету, зокрема податками із працівників;
- з оплати праці, включаючи депоновану зарплату;
- за внутрішньовідомчими розрахунками;
- інша заборгованість за поточними зобов'язаннями.

Суму кредиторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена – після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги, **вважають простроченою кредиторською заборгованістю** (п. 1.2 Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ 372).

**Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув**, є прострочена КЗ, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

**Важливо!** Кредиторська заборгованість з терміном позовної давності, що минув, **перерахуванню до бюджету не підлягає**. Згідно зі ст. 257 ЦК **загальна позовна давність** установлена **тривалістю три роки**.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) **списують шокварталу** (п. 4.2 Порядку бухгалтерського

обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну від 02.04.14 р. № 372).

**Для визначення такої заборгованості** комісія, призначена розпорядчим документом керівника установи, проводить **інвентаризацію розрахунків**. Перевірки може здійснювати як окремо створена комісія, так і інвентаризаційна комісія під час проведення інвентаризації.

Порядок проведення інвентаризації кредиторської заборгованості, так само як і дебіторської, визначено в п. 7 розд. III Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р. № 879.

Зазвичай установи проводять одночасно інвентаризацію дебіторської та кредиторської заборгованостей. Також слід звернути увагу на деякі нюанси інвентаризації та списання саме КЗ. За результатами перевірки складають **акт інвентаризації**, в якому вказують:

- ✓ найменування проінвентаризованих субрахунків;
- ✓ суми виявленої неузгодженої кредиторської заборгованості;
- ✓ суми безнадійних боргів;
- ✓ кредиторська заборгованість, щодо якої строк позовної давності минув.

**За результатами інвентаризації** складається **Акт інвентаризації розрахунків із дебіторами і кредиторами**.

До Акта інвентаризації розрахунків додають **Довідку про дебіторську і кредиторську заборгованості**, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місця перебування таких кредиторів, суми, причини, дати й підстави виникнення заборгованості.

Акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання, складають окремо. У бюджетних установах такий акт затверджується керівником бюджетної установи.

За результатами актів інвентаризації головні розпорядники коштів відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Розпорядники коштів нижчого рівня передають затверджений акт установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання.

Після розгляду поданих актів установа вищого рівня ухвалює рішення про списання з обліку підвідомчої установи кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ), та видає відповідний розпорядчий документ. Цей документ є підставою для списання кредиторської заборгованості та відображення в бухгалтерському обліку операцій зі списання для розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня. Кредиторська заборгованість за власними надходженнями, строк позовної давності якої минув, бюджетні установи списують щокварталу. Рішення про списання приймає керівник установи самостійно. Списання

проводять на підставі розпорядчого документа керівника установи. Інформацію про списання з обліку кредиторської заборгованості за власними надходженнями, строк позовної давності якої минув, бюджетні установи доводять до відома установи вищого рівня (п. 4.6 Порядку № 372).

Суми кредиторської заборгованості за депонованою зарплатою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами населенню, строк позовної давності яких минув, списують за загальним порядком. Кошти за цими виплатами, що обліковуються на депозитному рахунку в органах Казначейства, установа має перерахувати до відповідного бюджету.

Для обліку довгострокової та поточної КЗ Планом рахунків №1203 призначено такі рахунки:

*60 «Довгострокові зобов'язання»;*

*61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками»;*

*62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги»;*

*63 «Розрахунки за податками і зборами»;*

*64 «Інші поточні зобов'язання»;*

*65 «Розрахунки з оплати праці»;*

*66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками».*

Розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами та внутрішні розрахунки **відображають розгорнуто: кредитове сальдо – у складі зобов'язань, а дебетове – у складі оборотних активів.**

**Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, показують за кредитом субрахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».** Тобто на суму такої заборгованості збільшують результат виконання кошторису попередніх звітних періодів.

Більшість бюджетних установ, які здійснюють видатки за кошти отриманих асигнувань з бюджету (за загальним фондом), **не є платниками ПДВ.** Але при здійсненні господарських операцій, спрямованих на отримання доходу, бюджетні установи можуть бути платниками податку на додану вартість. Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між нарахованою сумою податкових зобов'язань та податкового кредиту.

**Використана література [11, 17, 20-22]**

## Тема 11. Облік власного капіталу, цільового фінансування і фінансових результатів

### План

11.1. Поняття власного капіталу, його склад та відображення в обліку.

11.2. Облік внесеного капіталу та цільового фінансування.

11.3. Визначення та відображення в обліку фінансових результатів виконання кошторису.

11.1. Поняття власного капіталу, його склад та відображення в обліку.

**Власний капітал бюджетних установ** – це частина в активах суб'єкта держаного сектору, що залишається після вирахування його зобов'язань.

**До складу власного капіталу розпорядників бюджетних коштів відносяться:**

- внесений капітал;
- капітал у підприємствах;
- капітал у дооцінках;
- цільове фінансування.

**Капітал у підприємствах** – це внески розпорядника бюджетних коштів у капітал підприємств державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв).

Для обліку капіталу у підприємствах призначено рахунок **52 «Капітал у підприємствах»**, має такі субрахунки

5211 Капітал у підприємствах у формі акцій -

5212 Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі

5213 Капітал у частках (паях).

Облік акцій, які утримуються у власності суб'єкта держсектору не більше 12 місяців, ведеться на субрахунку 2611 «Поточні фінансові інвестиції у цінні папери». Сума вигід від відновлення корисності фінінвестицій відображається на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» з одночасним збільшенням суми на субрахунку 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій».

**Капітал у дооцінках** – суми дооцінки (уцінки) різного роду активів (матеріальних, нематеріальних і фінансових) розпорядників бюджетних коштів.

Відповідно до п. 7 розд. III НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» сума дооцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ суб'єктом держсектору зараховується до капіталу в дооцінках.

Облік ведеться на рахунку **53 «Капітал у дооцінках»**, який призначено для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством.

За кредитом цього рахунка відображається збільшення капіталу в дооцінках, за дебетом – зменшення капіталу в дооцінках або віднесення на фінансовий результат.

**Рахунок 53 має такі субрахунки:**

5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів»;

**Цільове фінансування** – це бюджетні асигнування, які спрямовуються на придбання необоротних активів, будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію об'єктів основних засобів, на створення державних резервів і запасі, на придбання фінансових інвестицій тощо.

Внесений капітал закладу збільшується на суму цільового фінансування за субрахунком 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» тільки в разі введення об'єктів необоротних активів в експлуатацію.

## **11.2. Облік внесеного капіталу та цільового фінансування.**

**Внесений капітал** – це капітал розпорядників бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління.

На початку діяльності процедура закріплення майна установи означає забезпечення установи статутним капіталом, наданим за рахунок коштів місцевого чи державного бюджету. Асигнування для придбання такого майна в кошторисі установи не передбачаються, отже, йдеться про безоплатні надходження.

Так, відповідно до п. 2 пп. 3.2.1 Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету від 12.03.2012 р. №333 у головного розпорядника коштів касові видатки на придбання або будівництво переданого установі на праві оперативного управління майна проводяться за КЕКВ 3210 «Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)» як внески у статутні капітали суб'єктів господарювання. З огляду на це термін **внесений капітал** можна тлумачити **як статутний капітал**. Сума внесеного капіталу дорівнює первісній вартості необоротних активів, наданих бюджетній установі під час створення.

Отже, **внесений капітал бюджетних установ** є основою для початку і продовження фінансово-господарської діяльності установ, тому що його розмір визначає ступінь їх незалежності.

**Завданнями бухгалтерського обліку внесеного капіталу є:**

- контроль за формуванням фондів за джерелами утворення та їх зменшенням за напрямками та причинами;
- визначення результатів виконання кошторису за бюджетний рік;
- забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух внесеного капіталу.

**Внесений капітал збільшується на суму:**

- первісної вартості оприбуткованих необоротних активів (НА), закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних

коштів згідно з рішеннями органу управління;

- ліквідаційної вартості об'єкта НА, залишкова вартість якого дорівнює нулю, якщо його продовжують використовувати;

- витрат на поліпшення об'єкта НА;

- цільового фінансування на створення (придбання) НА, виділеного з відповідного бюджету на баланс установи, внаслідок таких господарських операцій, як придбання; самостійне виготовлення; безплатне отримання; отримання шляхом внутрішньовідомчого переміщення; оприбуткування в результаті інвентаризації; оприбуткування від ліквідації та розбирання НА.

**Внесений капітал зменшується у разі:**

- здійснення операцій із вилучення активів (на суму первісної вартості НА) за рішенням органу управління внаслідок списання або безплатної передачі;

- безплатного отримання НА, які вже були в експлуатації (на суму амортизації, нарахованої до моменту отримання відповідного НА);

- віднесення до накопичених фінансових результатів під час списання вартості НА, на суму якої у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

**Для обліку внесеного капіталу** призначено рахунок **51 «Внесений капітал»**, де узагальнюється інформація про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформованого за відповідними рішеннями органів управління.

**За кредитом рахунка 51** відображається збільшення внесеного капіталу, **за дебетом** – його зменшення (вилучення) та віднесення до накопичених фінансових результатів під час списання вартості НА, на суму якої у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Рахунок 51 має такі субрахунки:

**5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»** - ведеться облік формування капіталу розпорядників бюджетних коштів;

**5121 «Внесений капітал державним цільовим фондам».**

Отже, **внесений капітал бюджетної установи** – це закріплені за нею на праві оперативного управління та отримані шляхом цільового фінансування та іншим шляхом, не забороненим чинним законодавством, НА, визначені в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи».

У фінансовій звітності внесений капітал відображають у формі № 1-дс «Баланс». А саме: до розд. I Пасиву в рядок 1400 «Внесений капітал» заноситься кредитове сальдо субрахунка 5111. Крім того, для відображення інформації про внесений капітал бюджетної установи передбачено форму № 4-дс «Звіт про власний капітал», у якому інформацію про внесений капітал наводять у графі 3.

**11.3. Визначення та відображення в обліку фінансових результатів виконання кошторису.**

**Перед складанням фінансової звітності необхідно:**

- ✓ обробити усі первинні документи;
  - ✓ відобразити господарські операції на рахунках в облікових реєстрах;
  - ✓ визначити результати виконання кошторису;
  - ✓ закрити рахунки доходів та витрат;
  - ✓ розрахувати фінансові результати;
  - ✓ звірити залишки аналітичних і синтетичних рахунків (субрахунків).
- Річне закриття рахунків регламентується НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Згідно з Планом рахунків №1203 **інформація про результати виконання бюджету (кошторису)** суб'єктами держсектору узагальнюється на рахунку **55 «Фінансовий результат»**, який призначений для обліку фінансового результату.

За кредитом рахунка 55 ведеться облік:

- сум у порядку закриття рахунків обліку доходів,
- віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів;
- суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту;
- суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань;
- суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

За дебетом рахунка відображаються:

- суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів;
- суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту;
- суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми здійснених коригувань;
- суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

**Рахунок 55 має такі субрахунки:**

*5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» (5521 «Фінансовий результат виконання бюджету (кошторису) звітного періоду»)* – для обліку фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами);

*5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)* – для

обліку фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами);

5531 «Результат виконання державного бюджету звітного періоду» (5541 «Результат виконання місцевих бюджетів звітного періоду») – для обліку результатів виконання державного (місцевого) бюджету, які визнаються після закінчення звітного періоду;

5532 «Накопичені фінансові результати виконання державного бюджету» (5542 «Накопичені фінансові результати виконання місцевих бюджетів») – для накопичення інформації про суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету, визначені у попередніх бюджетних періодах.

**Звертаємо увагу!** Оскільки рахунки, на яких відображаються фінансові результати розпорядників бюджетних коштів, є активно-пасивними, сальдо субрахунків 5511 та 5512 може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Для визначення фінансового результату за звітний період (наприкінці кожного кварталу та року) треба закрити (списати) доходи і витрати за цей період на фінансовий результат звітного періоду. Для цього на субрахунок 5511 щокварталу закривають субрахунки:

**доходів:** 7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»;

**витрат:** 8011 та 8111 «Витрати на оплату праці», 8012 та 8112 «Відрахування на соціальні заходи», 8013 та 8113 «Матеріальні витрати», 8014 та 8114 «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 8211 «Собівартість проданих активів», 8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями».

**Підсумковою дією бухгалтера є розрахунок фінансових результатів – дефіциту або профіциту**, різниці між доходами та витратами за звітний період. Важливо, що сума фінансового результату на кінець звітного періоду містить як різницю між доходами і витратами за звітний період, так і фінансовий результат на початок звітного періоду (фінансовий результат попередніх звітних періодів). Наприкінці року до результатів виконання кошторису зараховують також результати переоцінок активів і курсові різниці за операціями з інвалютою, що обліковуються протягом року на рахунку 53 «Капітал у дооцінках», тому цей рахунок у заключному балансі на кінець року залишку не має.

**Використана література [1, 2, 8, 19-22]**

## Тема 12. Фінансова звітність суб'єктів державного сектору

### План

**12.1. Поняття, мета та основні вимоги до складання та подання фінансової звітності.**

**12.2. Форми фінансової звітності суб'єктів державного сектору.**

**12.1. Поняття, мета та основні вимоги до складання та подання фінансової звітності.**

**Фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період (п. 4 розд. I НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» ).

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору та бюджету.

Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни суб'єктом держсектору;
- цільового використання бюджетних коштів;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємств;
- рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

**Увага!** У фінансових звітах суб'єкта державного сектору наводиться інформація про активи; зобов'язання; власний капітал; дохід; витрати; грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету.

Відповідно до *НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»* звітним періодом для складання та подання фінансової звітності є **календарний рік.**

Фінансова звітність бюджетних установ складається з квартальної та річної фінансової звітності

**Квартальна фінансова звітність складається із двох форм:** форми № 1-дс «Баланс», форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати» - охоплюють певний період (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців), та складаються наростаючим підсумком із початку звітного року.

Фінансова звітність має бути достовірною. Тобто наведена у ній інформація не повинна містити помилок та перекручень, які здатні вплинути

на рішення користувачів звітності. Уся фінансова звітність складається у гривнях на 1-ше число наступного за звітним місяця.

**Річна фінансова звітність складається із таких форм:** Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів та Приміток до річної фінансової звітності.

Згідно з Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» звітний період для складання проміжної фінансової звітності починається 1 січня і закінчується в останній день звітного періоду.

Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо законодавством не визначено інший період.

## 12.2. Форми фінансової звітності суб'єктів державного сектору.

**Форма № 1-дс «Баланс»** – це звіт про фінансовий стан, який відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта держсектору на початок року і на кінець звітного періоду на підставі звірених даних бухгалтерського обліку (п. 4 розд. I НП(С)БОДС 101).

Під час складання Балансу слід дотримуватися правил, передбачених НП(С)БОДС 101, а саме:

- актив відображається в Балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена та очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних із його використанням;

- витрати на придбання та створення активу, які відповідно до п. 4 розд. V НП(С)БОДС 101 не можуть бути відображені в Балансі, включаються до складу витрат звітного періоду в Звіті про фінансові результати;

- зобов'язання відображається у Балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення;

- власний капітал та фінансовий результат відображаються в Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни;

- підсумок активів Балансу повинен дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату.

Структура балансу представлена в таблиці 12.1.

Таблиця 12.1 Структура форми № 1-дс «Баланс»

Актив		Пасив	
Номер розділу	Назва	Номер розділу	
I	Нефінансові активи	I	Власний капітал та фінансовий результат
II	Фінансові активи	II	Зобов'язання
III	Витрати майбутніх періодів	III	Забезпечення
		IV	Доходи майбутніх періодів
Баланс		Баланс	

## Порядок складання ф. № 2-дс Звіт про фінансові результати

У Звіті показують інформацію про доходи і витрати розпорядників бюджетних коштів (з поділом на обмінні та необмінні операції), а також про фінансовий результат діяльності (визначається у вигляді профіциту або дефіциту виконання бюджету як різниця між доходами і витратами звітного періоду).

Звіт має таку структуру ( табл. 12.2):

Таблиця 12.2 Структура ф. № 2-дс «Звіт про фінансові результати»

Назва розділу	Зміст
I. Фінансовий результат діяльності	Наводиться інформація за звітний період про: – нараховані доходи за обмінними та необмінними операціями; – фактичні витрати за обмінними та необмінними операціями, понесені у звітному періоді; – фінансовий результат діяльності розпорядника бюджетних коштів у вигляді профіциту (коли доходи перевищують витрати) або дефіциту (коли витрати перевищують доходи).
II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету	Відображаються суми фактичних видатків кошторису за загальним та спеціальним фондами у розрізі кодів функціональної класифікації видатків і кредитування бюджету відповідно до наказу № 11
III. Виконання кошторису (бюджету)	Відображаються доходи і видатки у розрізі класифікації доходів та економічної класифікації видатків і кредитування бюджету за загальним та спеціальним фондами відповідно до наказу № 11 і Інструкції № 333. Розпорядники бюджетних коштів цей розділ не заповнюють (у формі проставляються прочерки).
IV. Елементи витрат за обмінними операціями	Відображаються фактичні витрати розпорядників бюджетних коштів за обмінними операціями на підставі даних бухгалтерського обліку сумарно за загальним та спеціальним фондами

Відповідно до НП(С)БОДС 101 форма № 3-дс «Звіт про рух грошових коштів» відображає надходження і витрати грошових коштів унаслідок діяльності суб'єкта держсектору в звітному періоді.

Звіт складається із трьох розділів, в яких розпорядники бюджетних коштів повинні деталізувати рух коштів, який відбувався протягом звітного періоду за напрямками діяльності, зокрема операційною, інвестиційною та фінансовою.

Для цієї форми звітний період дорівнює одному календарному року – із 1 січня по 31 грудня включно.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 форма № 4-дс «Звіт про власний капітал» відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта держсектору протягом звітного періоду.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 у Звіті наводиться така інформація:

- суми власного капіталу на початок і кінець звітного періоду;
- збільшення або зменшення залишку власного капіталу на початок року внаслідок змін в обліковій політиці, виправлення помилок та інші зміни

в порядку, передбаченому відповідними НП(С)БОДС;

- зміни у складі та сумі власного капіталу, пов'язані з наданням або вилученням активів за рішенням власника;

- збільшення або зменшення власного капіталу внаслідок переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, визначеному відповідними НП(С)БОДС;

- профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді внаслідок діяльності суб'єкта держсектору.

**Облікову інформацію, яка потрібна для заповнення Звіту, містять:**

1) книга «Журнал-Головна» (дані про рух за рахунками класу 5);

2) оборотно-сальдові відомості за субрахунками обліку:

5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»;

5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій»;

5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»;

5213 «Капітал у частках (паях)»;

5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів»;

5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;

5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;

5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Для правильного заповнення Звіту необхідно пам'ятати, що:

1) у статтях «Залишок на початок року» (ряд. 4000) та «Залишок на кінець року» (ряд. 4310) відображають суми власного капіталу на початок (нескоригований залишок) і кінець року. Ці суми повинні відповідати показникам рядка 1495 «Усього за розділом I. Внесений капітал та фінансовий результат форми № 1-дс «Баланс» (відповідно графам 3 та 4);

2) залишки на початок року Звіту за поточний рік мають дорівнювати залишкам на кінець року, зазначеним у Звіті за попередній період.

Алгоритм заповнення рядків 4000 та 4310 представлено в таблиці 12.3.

**Таблиця 12.3 Заповнення рядків 4000 та 4310 Звіту про власний капітал**

Показник Звіту	Графа Звіту	Залишок за субрахунком бухобліку
Внесений капітал	3	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»
Капітал у дооцінках	4	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»; 5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів»;
Фінансовий результат	5	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».
Капітал у підприємствах	6	5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій»; 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»; 5213 «Капітал у частках (паях)»;
Резерви	7	Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється
Цільове фінансування	8	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;

**форма № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності»** містять додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Примітки складаються з 12 розділів.

I. Основні засоби - розкриває інформацію про початкові та кінцеві залишки, переоцінку, надходження та вибуття основних засобів у розрізі груп; крім того, є графа «Діапазон корисного використання», в якій доцільно наводити найменший та найбільший строки корисного використання активів за кожною групою, тобто за кожним субрахунком, виділеним Планом рахунків до рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

II. Нематеріальні активи – розділ, аналогічний попередньому, вимагає розкривати інформацію про рух і зміну вартості нематеріальних активів за групами (субрахунками, виділеними Планом рахунків до рахунку 12 «Нематеріальні активи»).

III. Капітальні інвестиції - розділ, що вимагає розкривати інформацію про залишки на початок і кінець року, обороти за кожним субрахунком до рахунку 13 «Капітальні інвестиції».

IV. Виробничі запаси — розділ, що нагадує колишній Звіт про рух матеріалів і продуктів харчування (форма № 6). За кожним субрахунком до рахунків 15 «Виробничі запаси», 18 «Інші не фінансові активи», а також за рахунком 16 «Виробництво» передбачено розкривати інформацію про суму оборотів за дебетом і кредитом, сальдо на кінець року, а також суму уцінок або дооцінок до чистої реалізаційної вартості.

V. Фінансові інвестиції — розділ, що передбачає розкривати обороти за рік та сальдо на кінець року за передбаченими Планом рахунків субрахунками до рахунків 25 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи» і 26 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи». Крім того, розділ містить показники для детального розкриття інформації про підприємства, що належать до сфери управління установи, і суб'єктів, з якими укладено договір про спільну діяльність. Для надання таких відомостей також будуть потрібні статутні документи і договори про спільну діяльність.

VI. Зобов'язання - розділ, що передбачає виділяти сальдо на початок і кінець року за довгостроковими (рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання»), поточними (рахунки 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками», 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги», 63 «Розрахунки за податками і зборами», 64 «Інші поточні зобов'язання», 65 «Розрахунки з оплати праці», 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками») зобов'язаннями та доходами майбутніх періодів (рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів»). Крім того, передбачено графи для розкриття сум зобов'язань у розрізі цих груп за строками погашення.

VII. Дебіторська заборгованість — розділ, у якому аналогічно слід навести за строками погашення окремо довгострокову дебіторську

заборгованість (сальдо на кінець року за рахунком 20) і поточну (відповідно, це сальдо на кінець року за рахунком 21).

VIII. Доходи та витрати — розділі, у якому передбачено рядки для деталізації сум основних видів доходів, визнаних протягом періоду, розшифровки інших доходів. Щодо витрат форма передбачає розкривати інформацію тільки про ті суми, які включені до статей «Інші витрати за обмінними операціями» та «Інші витрати за необмінними операціями» Звіту про фінансові результати. Джерелом для заповнення цих рядків можуть бути обороти за субрахунками класів рахунків 7 і 8, а також додаткова аналітика до рахунків 74 «Інші доходи за обмінними операціями», 75 «Доходи за необмінними операціями» і 84 «Інші витрати за обмінними операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями».

X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей - джерелом для заповнення може бути книга «Журнал-головна» у частині записів, здійснених щодо операцій зі списання нестач, дані позабалансового обліку за субрахунком 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

X. Будівельні контракти — розділ, який заповнюють суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі — підрядники за будівельними контрактами; бюджетні установи — розпорядники, що, як правило, не є підрядниками за будівельними контрактами.

XI. Біологічні активи — наводиться інформація про наявність і рух довгострокових та поточних БА рослинництва та тваринництва, які здатні давати сільгосппродукцію та/або додаткові БА, окрім довгострокових БА та плодоносних рослин, які не пов'язані із сільгоспдіяльністю та обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби».

XII. Розшифровка позабалансових рахунків — інформація про наявність засобів, які обліковуються на позабалансових рахунках на початок звітнього періоду, про їх рух у звітному році і залишок таких засобів на кінець звітнього року на позабалансових рахунків класу 0.

**Використана література [4-19, 21, 22]**

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бардаш С.В., Свірко С.В., Краєвський В.М. Бухгалтерський облік в державному секторі: філософський дискурс розвитку освітнього компоненту : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2024. 254 с.
2. Безверхий К. В. Облік в бюджетних установах : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
3. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI ; станом на 09 лист. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202 ; станом на 01 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10#Text>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202 ; станом на 01 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202 ; станом на 01 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10#Text>.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 ; станом на 28 лип. 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11#Text>.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 р. №1541 ; станом на 01 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10#Text>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 ; станом на 24 груд. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>.
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 ; станом на 01 січ. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11#Text>.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 ; станом на 26 лют. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11#Text>.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 ; станом на 26 лют. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11#Text>.
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 11 листопада 2011 р. № 1022 ; станом на 24 січ. 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11#Text>.
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 р. №1798 ; станом на 05 лют. 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12#Text>.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 р. №1798 ; станом на 01 січ. 2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12#Text>.
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. №1568 ; станом на 24 січ. 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12#Text>.
17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. №1568 ; станом на 18 трав. 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12#Text>.
18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. №1568 ; станом на 01 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 15 листопада 2017 р. №943 ; станом на 01 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12#Text>.
20. Податковий Кодекс України : Кодекс України від 2 грудня 2010 р. №2755-VI ; станом на 03 вер. 2023 р. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T102755.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T102755.html).
21. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. №1219 ; станом на 28 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#n24>.

22. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996 ; станом на 10 серп. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

23. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 ; станом на 11 лист. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>.

24. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13 березня 1998р. №59 ; станом на 01 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>.

25. Про затвердження Методичних рекомендацій з обліку запасів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 ; станом на 11 лист. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>.

26. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. №1203 ; станом на 11 січ. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>.

27. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Національного банку України від 29 грудня 2017 р. №148 ; станом на 29 серп. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>.

28. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. №879 ; станом на 29 лип. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

29. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України від 2 квітня 2014р. №372 ; станом на 01 січ. 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text>.

30. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. №100 ; станом на 12 верес. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/100-95-%D0%BF#Text>.

31. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. №228 ;

станом на 01 січ. 2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text>.

32. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства фінансів України від 13 вересня 2016 р. №818 ; станом на 13 верес. 2016 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>.

33. Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства фінансів України від 8 вересня 2017 р. №755 ; станом на 16 берез. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17#Text>.

34. Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання : Наказ Міністерства фінансів України від 28 вересня 2015 р. № 841 ; станом на 13 лип. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15#Text>.

35. Сирцева С. В. Облік надходження та використання грантів суб'єктами державного сектору України: організаційно-методичні аспекти. *Modern Economics*. 2025. № 53(2025). С. 234-240. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V53\(2025\)-33](https://doi.org/10.31521/modecon.V53(2025)-33).

36. Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю. Облік і контроль як інструменти запобігання зловживанням у сфері закупівель і споживання продуктів харчування в бюджетних установах. *Ефективна економіка*. 2025. №7. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2025.7.54%20>.

Навчальне видання

# Облік у державному секторі

*курс лекцій*

Укладачі: **Дубініна** Марина Вікторівна  
**Сирцева** Світлана Володимирівна

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. \_\_\_\_  
Тираж \_\_\_\_ прим. Зам. № \_\_\_\_

Надруковано у видавничому відділі  
Миколаївського національного аграрного університету  
54020, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.