

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І
ОРГАНІЗАЦІЯХ**

конспект лекцій для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти ОПП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми здобуття вищої освіти

МИКОЛАЇВ
2022

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 20.09.2022 р., протокол №2.

Укладачі:

- М. В. Дубініна – д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- І. В. Ксьонжик – д-р екон. наук, професор, професор 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. І. Мельник – канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет;
- Г.В. Мацьків – канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та оподаткування, Львівський національний університет природокористування.

ЗМІСТ

Змістовий модуль 1. Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах	4
Тема 1. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах	4
Тема 2. Первинна організація бухгалтерського обліку	7
Змістовий модуль 2. Організація обліку активів бюджетних установ	16
Тема 3. Організація обліку грошових коштів	16
Тема 4. Організація обліку запасів.....	23
Тема 5. Організація обліку дебіторської заборгованості	28
Тема 6. Організація обліку основних засобів	35
Тема 7. Організація обліку нематеріальних активів	46
Змістовий модуль 3. Організація обліку зобов'язань, доходів і видатків бюджетних установ.....	57
Тема 8. Організація обліку розрахунків з оплати праці, соціального страхування і стипендій.....	57
Тема 9. Організація обліку кредиторської заборгованості...	62
Тема 10. Організація обліку доходів і витрат.....	66
Рекомендовані законодавчо-нормативні акти.....	74

Змістовий модуль 1.
Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку в
бюджетних установах

Тема 1. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку
в бюджетних установах

Питання:

1.1. Поняття та характеристика організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

1.2. Предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку.

1.3. Принципи організації бухгалтерського обліку у бюджетних установах.

1.1. Поняття та характеристика організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах

Організацією обліку прийнято вважати систему умов і елементів побудови облікового процесу: первинний облік та документообіг, інвентаризацію, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг і зміст звітності.

Зазначені аспекти формування облікових процесів передбачають:

- організацію роботи облікового персоналу, визначення його оптимальної чисельності для забезпечення фінансового контролю;
- вибір методики ведення бухгалтерського обліку;
- вибір технології обробки облікової інформації, запровадження програмного забезпечення.

Відповідно до законодавства питання організації бухгалтерського обліку належить до компетенції керівника установи.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше 3 років, **несе керівник установи.**

Відповідно до норма Типового положення **Про бухгалтерську службу бюджетної установи від 26.01.2011 р. №59** у бюджетних установах застосовуються такі **форми організації бухгалтерської служби:**

- утворюється **самостійний структурний підрозділ** бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, - департамент, управління, відділ, сектор;

- **вводиться посада спеціаліста**, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби;

- обов'язки бухгалтерської служби **може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи**, якій підпорядковані інші бюджетні установи.

1.2. Предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку.

Бюджетні установи 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.

Предметом організації бухгалтерського обліку бюджетних установ є наявність і рух господарських засобів за складом і розміщенням, за джерелами їх формування і призначенням у процесі виконання кошторису.

Основним завданням бухгалтерського обліку є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій із використання бюджетних коштів відповідно до їх цільового призначення.

Специфічні особливості організації бюджетного обліку:

- 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 відповідності 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.

У практиці господарської діяльності бюджетних установ і організацій визначено такі **загальні об'єкти обліку**: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання за векселями та кредитами; доходи; витрати; власний капітал.

1.3. Принципи організації бухгалтерського обліку у бюджетних установах.

Раціональна організація бухгалтерського обліку ґрунтується на застосуванні у першу чергу загальноприйнятих передумов, а саме:

- вивчення структури установи, організації її діяльності;
- організація облікового апарату та праці облікових працівників;
- організація облікового процесу (визначення обсягу облікових робіт);
- організація досконалого володіння головним бухгалтером та працівниками бухгалтерської служби діючої законодавчої бази щодо питань ведення бухгалтерського обліку.

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність бюджетних установ **ґрунтується на принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності**, що визначені **ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку у бюджетному секторі 101 «Подання фінансової звітності»**, а саме:

- автономності суб'єкта державного сектору, за яким кожний суб'єкт державного сектору, наділений відповідними повноваженнями щодо використання бюджетних коштів, розглядається відокремленим від суб'єкта державного сектору, який його утворив;
- безперервності діяльності, який передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта державного сектору виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- періодичності, який передбачає розподіл діяльності на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, за яким пріоритетною є оцінка активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів суб'єкта державного сектору;

- превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

А також інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Тема 2. Первинна організація бухгалтерського обліку

План

2.1. Поняття, значення, формування облікової політики та її складові елементи.

2.2. Положення про облікову політику.

2.3. Коригування облікової політики.

2.4. Організаційні форми бухгалтерського обліку.

2.5. Порядок розробки робочого плану рахунків.

2.6. Особливості бухгалтерського документообігу.

2.1. Поняття, значення, формування облікової політики та її складові елементи.

Керуючись принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також методами і процедурами ведення обліку і складання фінансової звітності, що визначені НП(С)БОДС та іншими нормативними документами з обліку в державному секторі, відповідно до вимог п. 1 розд. II НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності» та п.2 розділу I Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору від 23.01.2015 №11 розпорядники бюджетних коштів (бюджетні установи) визначають облікову політику.

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікова політика, зміни у бухгалтерських оцінках та помилки», відповідно до якого **облікова політика організації представляє собою** конкретні принципи, основи, загальноприйняті умови, правила та практичні підходи, що застосовуються організацією під час підготовки та подання фінансової звітності.

Виділяють наступні підходи з метою обґрунтування призначення облікової політики:

- облікова політика як реалізація методу обліку;
- облікова політика як елемент нормативно-правового регулювання;
- облікова політика як інструмент створення необхідного інформаційного забезпечення.

Враховуючи вимоги положення (стандарту) бухгалтерського обліку суб'єкту державного сектору 101 "Подання фінансової звітності" можна виділити основні принципи облікової політики суб'єкту державного сектору:

1. **Принципи — умови функціонування облікової системи:**

- автономності суб'єкта державного сектору;
- безперервності діяльності;
- періодичності.

2. **Принципи — рекомендації, що вступають надбудовою умов облікового процесу:**

- історичної собівартості;
- нарахування та відповідальності доходів і витрат;
- повного висвітлення.

3. **Принципи — обмежене рішення наведених рекомендацій:**

- обачність;
- превалювання змісту над формою;
- послідовності.

Кожна бюджетна установа, виходячи з конкретних умов своєї роботи, може вибрати найбільш прийнятний для себе варіант, який забезпечуватиме надійний контроль за ефективним використанням бюджетних коштів.

2.2. Положення про облікову політику.

Облікова політика визначається у **розпорядчому документі**.

Суб'єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня.

Для суб'єктів державного сектору, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис.

Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

При підготовці проекту Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку не потрібно включати до такого наказу всі засади та методи обліку, описані в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Але якщо в нормативно-правовому акті передбачено декілька методів обліку та варіантів оцінки, тоді суб'єкт державного сектору самостійно вибирає той чи інший метод (принцип) і вказує його в наказі про облікову політику.

Готувати проекти цього документа має посадова особа установи державного сектору, яка забезпечує організацію бухгалтерського обліку. Оскільки саме на неї покладається обов'язок розробки пропозицій щодо визначення облікової політики.

Облікова політика може враховувати галузеві особливості діяльності суб'єкта державного сектору. У межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовуються єдині підходи до облікової політики.

2.3. Коригування облікової політики.

Змінити облікову політику суб'єкт державного сектору може у виняткових випадках, прямо встановлених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі. **Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.** *Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.*

Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

- змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Є два підходи до змін в обліковій політиці, які в МСБО 8 називаються ретроспективним та перспективним.

Ретроспективний — це застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди. Ретроспективне перерахування вимагає

виправлення визначення, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді не було.

Перспективне застосування змін в обліковій політиці — застосування нової облікової політики до операцій (окрім подій та умов), що відбулися після дати її змінювання.

Якщо не можливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як **зміна облікових оцінок**.

2.4. Організаційні форми бухгалтерського обліку.

Відповідно до законодавства питання організації бухгалтерського обліку належить до компетенції керівника установи.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше 3 років, **несе керівник установи**.

Відповідно до норма Типового положення **Про бухгалтерську службу бюджетної установи від 26.01.2011 р. №59** у бюджетних установах застосовуються такі **форми організації бухгалтерської служби**:

- утворюється **самостійний структурний підрозділ** бюджетної установи, вид якого залежить від обсягу, характеру та складності бухгалтерської роботи, - департамент, управління, відділ, сектор;

- **вводиться посада спеціаліста**, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби;

- обов'язки бухгалтерської служби **може виконувати централізована бухгалтерія бюджетної установи**, якій підпорядковані інші бюджетні установи.

Відповідно до норма Типового положення **Про бухгалтерську службу бюджетної установи** розпорядкам бюджетних коштів – бюджетним установам необхідно розробити **Положення про бухгалтерську службу** (посадова інструкція спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби) затверджується керівником бюджетної установи.

Положення – це внутрішній розпорядчий документ, що регламентує діяльність облікового апарату. У ньому має бути визначено:

- підпорядкованість бухгалтерської служби;

- основні завдання відповідно до специфіки діяльності установи;

- права та обов'язки працівників;
- порядок і ступінь взаємодії з іншими структурними підрозділами;
- права й обов'язки керівника служби;
- відповідальність та показники оцінки діяльності бухгалтерської служби й форми стимулювання.

Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові.

2.5. Порядок розробки робочого плану рахунків.

Робочий план рахунків (як додаток до наказу Про облікову політику): повинен відповідати таким вимогам: бути гнучким, відповідати НП(С)БОДС, повністю задовольняти потребам як внутрішнім так і зовнішнім користувачам.

Розробляючи робочий план рахунків, головний бухгалтер має керуватися **такими принципами**:

- легітимності (відповідність нормативній базі бухгалтерського обліку бюджетних установ);
- повноти охоплення (суцільне охоплення операцій фінансово-господарської діяльності у їх відбитті);
- аналітичності (розкриття інформації у відповідних до потреб управління межах);
- зручності (логічність побудови).

При формуванні робочого плану рахунків необхідно дотримуватися вимог п.2 Плану рахунків за яким розпорядники бюджетних коштів можуть визначати лише аналітичні рахунки до субрахунків Плану рахунків. Нові субрахунки включаються до Плану рахунків лише державним регулятором у сфері бухгалтерського обліку.

Кількість синтетичних і аналітичних рахунків має визначатися масштабами діяльності суб'єкта господарювання і може налічувати від кількох десятків до кількох сотень.

Як правило, під час розробки робочого плану рахунків загальний План рахунків, з одного боку, скорочується, а з іншого - дещо розширюється. Скорочення може зумовлюватися такими чинниками: специфікою галузевої; рівнем розпорядника коштів і порядком обслуговування коштів загального та спеціального фондів бюджетної установи чи організації; масштабами діяльності установи. Наступним кроком у розробці робочого плану рахунків установи чи організації є обговорення відповідного проекту керівниками відділів бухгалтерської служби і його затвердження. Робочий план рахунків включається до

наказу про облікову політику бюджетної установи чи організації і затверджується як його складова. На підставі робочого плану рахунків відпрацьовуються шаблони бухгалтерських проведення типових господарських операцій.

2.6. Особливості бухгалтерського документообігу.

Бухгалтерський документообіг – це рух документів від моменту їх складання чи отримання від інших осіб до використання для бухгалтерських записів і подальшого передавання до архіву установи. Його обсяг залежить від кількості документів, які отримує (продукує) установа у процесі своєї господарської діяльності. Порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів установлюється *Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мініфіну від 24.05.95 р. № 88.*

На практиці порядок документообігу в кожній установі встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для виконання всіма працівниками підприємства. Якщо за штатним розписом посаду головбуха не передбачено, документообіг установлюється особою, яка має повноваження на ведення бухгалтерського обліку в установі.

Зазвичай порядок документообігу безпосередньо залежить від видів та особливостей господарських операцій, їх облікового оформлення згідно зі структурою установи. Цей порядок розробляється бухгалтерською службою установи та затверджується її керівником під час визначення облікової політики. Для впорядкування документальної фіксації господарської діяльності керівник установи має затвердити перелік осіб, наділених повноваженнями щодо надання дозволу (підписання первинних документів) на здійснення господарських операцій, пов'язаних із відпуском (витрачанням) грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та інших активів. Крім того, окремо мають бути визначені особи, відповідальні за облік бланків суворої звітності, якщо установа має таку категорію документів.

Графік документообігу

Рух документів в установі, а особливо тих, що стосуються бухгалтерських операцій, має бути чітким і впорядкованим. Для **своєчасного отримання первинних документів має бути організовано документообіг з установленням відповідного графіка,** у якому зазначається:

- дата створення документів або отримання їх від інших підприємств, установ, організацій;

• порядок приймання документів для обліку, передавання їх для обробки, а також передавання до архіву.

Порядок створення та застосування графіка визначається *гл. 5 Положення №88*, згідно з якою **графік документообігу має:**

- забезпечувати оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ;
- визначати мінімальний строк його перебування в підрозділі;
- сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його автоматизації.

Цей графік оформлюється у вигляді схеми (переліку) робіт зі створення, перевірки та оброблення документів, що виконуються кожним підрозділом, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і строків виконання робіт. Також працівники створюють, перевіряють і обробляють документи, які належать до сфери їхньої діяльності, згідно з установленим графіком документообігу. Для цього їм видається витяг із графіка, у якому наведено інформацію стосовно безпосередньої роботи:

- перелік документів, що належать до їх функціональних обов'язків;
- терміни подання (оброблення) документів;
- підрозділи, до яких передаються документи.

Класифікація бухгалтерських документів

Документи в бухгалтерському документообігу класифікуються за певними критеріями (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 Класифікація бухгалтерських документів

Критерії класифікації	Класифікація	Приклади
1	2	3
За обсягом даних	Первинні – письмові свідоцтва, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Складаються під час здійснення господарської операції або відразу після її завершення	Накладна, акт виконаних робіт
	Зведені – документи, складені на підставі декількох первинних документів для отримання узагальнених даних	Журнал-ордер, оборотна відомість

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
За призначенням	Розпорядчі – документи, в яких міститься розпорядження щодо здійснення тієї чи іншої господарської операції	Наказ, розпорядження, довіреність
	Виконавчі – документи, що підтверджують факти здійснення операцій. Це перший етап облікової реєстрації	Накладна, акт виконаних робіт
	Розрахункові – документи з одноразовими розпорядчими або виправдувальними ознаками, що складаються працівником бухгалтерії і зазвичай містять розрахунок	Розрахунок суми авансу на відрядження, довідка про виплачену зарплату
	Комбіновані – документи з одночасними ознаками розпорядчих, виконавчих та/або розрахункових документів, які водночас є вказівкою для відображення цієї господарської операції в бухгалтерському обліку	Авансовий звіт підзвітної особи, вимога про видачу матеріальних цінностей
За місцем складання	Зовнішні , що надходять від сторонньої особи (стороннього підприємства)	Виписка банку, рахунок постачальника, накладна
	Внутрішні , що складені (виписані) в установі	Наказ, вимога про видачу матеріальних цінностей
За способом використання	Разові – використовуються тільки для одноразового оформлення та відображення операцій	Касовий ордер, вимога про видачу матеріальних цінностей, авансовий звіт підзвітної особи, платіжне доручення
	Накопичувальні – використовуються для багаторазового оформлення та реєстрації операцій протягом певного часу (декада, місяць, квартал, рік)	Лімітно-забірна карта, таблиць обліку робочого часу, листок обліку простоїв, особова картка працівника
За способом використання (виготовлення, оформлення)	Заповнювані вручну або машинним способом	

Порядок прийняття первинних документів.

Бухгалтерські документи (зовнішні і внутрішні) повинні відповідати вимогам законодавства та встановленому на підприємстві порядку їх оброблення і прийняття до виконання згідно із графіком документообігу. Водночас особлива увага має приділятися первинним документам, оскільки вони мають містити обов'язкові реквізити, зазначені в п. 2 ст. 9 Закону № 996, зокрема:

- назва документа (форми);
- дата складання;
- назва установи, від імені якої складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології оброблення даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, але лише за умови, що вони не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо (п. 2.4 гл. 2 Положення №88).

Відповідно до п. 2.15 гл. 2 Положення №88 первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (у межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом.

Первинні документи, які пройшли обробку, повинні мати позначку, що виключає можливість їх повторного використання, а саме в разі:

- ручної обробки – дату запису в обліковий реєстр;
- обробки електронними та іншими засобами – відбиток штампа оператора, відповідального за їх обробку, або позначку, придатну для її обробки електронними засобами (п. 2.17 гл. 2 Положення № 88).

Усі документи, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, які є підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому

погашенню штампом або ручним надписом «Одержано» або «Сплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року) (п. 2.18 Положення № 88). У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання. Із цього приводу Мінфін у листі від 25.02.13 р. № 31-08410-07/23-542/322 звертає увагу, що не підлягають виконанню первинні документи щодо операцій, які: суперечать нормативно-правовим актам, а також установленому порядку приймання, зберігання та витрачання коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна; порушують договірну та фінансову дисципліну; завдають шкоди державі, засновникам, іншим юридичним і фізичним особам.

Змістовий модуль 2.

Організація обліку активів бюджетних установ

Тема 3. Організація обліку грошових коштів

План

- 3.1. Основи організації обліку грошових коштів і розрахунків.**
- 3.2. Організація обліку грошових коштів у касі. Ліміт каси.**
- 3.3. Організація обліку грошових коштів на поточних і реєстраційних рахунках.**

3.1. Основи організації обліку грошових коштів і розрахунків.

Облік грошових коштів у бюджетних установах має окрему специфіку порівняно з небюджетними установами.

Відповідно до п. 2.1 розд. II **Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ №372 від 02.04.2014**, 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;

Грошові документи — це поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків

відпочинку, кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах, тощо.

Грошові кошти в дорозі — це кошти, що перераховані в останні дні місяця на реєстраційні поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

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.

3.2. Організація обліку грошових коштів у касі. Ліміт каси.

Згідно з *Порядком № 1219 до готівкових коштів та їх еквівалентів* належать кошти в готівці (у національній та іноземній валютах), грошові документи (у національній та іноземній валютах), які містяться в касі суб'єкта державного сектору (поштові марки, сплачені проїзні документи, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку, кошти, що містяться в акредитивах, у чекових книжках та в інших грошових документах, тощо), та кошти в дорозі.

Якщо бюджетна установа здійснює готівкові розрахунки, то вона матиме справу з касовими операціями. Порядок ведення таких операцій у національній валюті України органами державної влади, органами місцевого самоврядування та іншими бюджетними установами під час здійснення ними господарської діяльності визначає *Положення про*

ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148.

Питання організації та контролю касової дисципліни в комунальних та бюджетних закладах найчастіше виникають тоді, коли здійснюються операції з готівкою.

Готівковими можуть бути наступні операції:

- надання платних послуг;
- виплата заробітної плати та інших виплат працівникам;
- внесення до каси установи надлишково сплачених коштів.

Правила ведення касових операцій у національній валюті та базові терміни касової дисципліни визначені у Положенні № 148.

Готівкові розрахунки можна здійснювати і коштами, які надійшли як готівкова виручка, і коштами, одержаними з банків. Стосовно розрахунків готівкою *Положення № 148* містить такі обмеження:

- розрахунки готівкою з іншими суб'єктами протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами не можуть перевищувати 10 000 грн;
- розрахунки готівкою з фізичними особами протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами не можуть перевищувати 50 000 грн (*п. 6 розд. II Положення № 148*).

Якщо все ж таки виникла потреба розрахуватися в сумі, що перевищує встановлені обмеження, то такий розрахунок слід здійснити через банк або небанківську фінансову установу. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими проводять готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Зазначені обмеження не стосуються: розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами; добровільних пожертвувань і благодійної допомоги; використання готівки, виданої на відрядження; виплат, пов'язаних з оплатою праці.

Готівка, яка надходить до каси, має бути оприбуткована в той же день. Суми готівки, що оприбутковуються, мають відповідати сумам, визначеним у відповідних касових (розрахункових) документах.

Законодавством передбачено різні варіанти оприбуткування готівки, тому установі слід розробити та затвердити внутрішнім документом **порядок оприбуткування готівки в касі установи**, у якому максимально врахувати особливості роботи як установи, так і її відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку).

Розглянемо основні терміни, що стосуються касової дисципліни.

Касові операції — операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку (підпункт 12 пункту 3 Положення № 148).

Каса — приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів (підпункт 8 пункту 3 Положення №148).

Касові документи — документи (касові ордери та відомості на виплату готівки, розрахункові документи, електронні розрахункові документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку (підпункт 11 пункту 3 Положення №148).

Окремих правил для комунальних чи бюджетних закладів Положенням №148 не передбачено, відповідно, вони повинні дотримуватися загальних норм для юридичних осіб, що здійснюють операції з готівкою.

Згідно з пунктом 38 Положення №148, якщо підприємство здійснює готівкові операції, то воно повинно мати касу, а керівник установи зобов'язаний забезпечити облаштування каси та зберігання готівки у ній. Керівники несуть відповідальність у встановленому законодавством порядку за нестворення умов для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування. Забороняється зберігати в касі готівку та інші цінності, що не є його власністю.

Установі не обов'язково мати посаду касира (чи декількох касирів зі старшим касиром). Його функції може виконувати хтось із працівників, як то бухгалтер або діловод. При цьому, якщо посада касира все ж таки є, то під час його прийняття на роботу керівник установи укладає з ним договір про повну матеріальну відповідальність та ознайомлює його під підпис із вимогами Положення № 148.

Якщо підприємство здійснює готівкові розрахунки, воно зобов'язане мати касу, облаштувати її для зберігання в касі готівки, **вести одну касову книгу** (без урахування кас відокремлених підрозділів) для обліку готівкових операцій.

Типова форма касової книги № КО-4. Ведення касової книги дозволяється у двох формах:

- паперовій;

- електронній (за умови забезпечення зберігання касових документів (пункт 41 Положення № 148).

Касова книга ведеться строком на один рік, відповідно, щорічно необхідно заводити нову касову книгу. Запис у книзі здійснюється за кожною операцією одержання або видачі готівки, за кожним прибутковим або видатковим документом у день її надходження або видачі. Якщо готівкових операцій не було, книга не заповнюється — пусті аркуші не залишаються (абзац 1 пункту 40 Положення № 148).

Однією з вимог касової дисципліни є встановлення **ліміту каси** для підприємства та його відокремлених підрозділів.

Ліміт каси - це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня.

Якщо ліміт каси з будь-яких причин не встановили, то він вважається нульовим, а вся готівка, що перебуває в касі установи на кінець робочого дня і не здана ним відповідно до вимог Положення №148, вважається понадлімітною. Установа самостійно розраховує ліміт каси з урахуванням строків здавання виручки (готівки) для зарахування на рахунки в банках.

Відповідно до пункту 12 Положення №148 підприємства зобов'язані розробити й затвердити внутрішнім документом **Порядок оприбуткування готівки в касі**. У ньому потрібно максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і його відокремлених підрозділів, зокрема: внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку.

3.3. Організація обліку грошових коштів на поточних і реєстраційних рахунках.

Здійснюють безготівкові розрахунки установи, використовуючи такі **рахунки**:

- *поточні рахунки в банку* (грошові кошти можна використовувати для поточних операцій);
- *інші поточні рахунки в банку* (грошові кошти, призначені для переказів підвідомчим установам, а також інші надходження);
- *реєстраційні рахунки, відкриті в органах Казначейства* (грошові кошти можна використовувати для поточних операцій);
- *інші рахунки в Казначействі* (зокрема, грошові кошти для виплати працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, кошти, виділені з бюджету розпоряднику бюджетних

коштів для подальшого їх розподілення та перерахування на реєстраційні рахунки);

- *рахунки для обліку депозитних сум* (грошові кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням).

Порядок здійснення безготівкових розрахунків урегульовано *Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті №22*. Їхньою особливістю є те, що проводять їх за участі банку (Казначейства) на підставі розрахункових документів. Тобто місце для безготівкових коштів — певний рахунок. Залежно від призначення розрізняють поточні рахунки в банку, реєстраційні рахунки в органах Казначейства та субрахунок для обліку депозитів. У бухгалтерському обліку безготівкові кошти знайшли своє місце на рахунку *23 Плану рахунків № 1203*, що поданий декількома субрахунками. Найбільш уживаним серед них є субрахунок **2313 «Реєстраційні рахунки»**, де ведуть облік грошових коштів, які можуть бути використані для поточних потреб бюджетної установи, окрім виплат працівникам допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю та коштів, виділених із бюджету розпоряднику бюджетних коштів для подальшого їх розподілення та перерахування на реєстраційні рахунки: для таких потреб — субрахунок **2314 «Інші рахунки в Казначействі»** (*Порядок № 1219*).

Поточні рахунки в банку (**субрахунки 2311 «Поточні рахунки в банку»** та **2312 «Інші поточні рахунки в банку»**) суб'єкти державного сектору використовують досить рідко, адже *БКУ* заборонено створювати позабюджетні рахунки для розміщення бюджетних коштів. Винятками є лише випадки, передбачені *п. 9 ст. 13 БКУ*, зокрема це розміщення на поточних рахунках у банках державного сектору власних надходжень державних і комунальних вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів культури, отриманих як плата за послуги, які вони надають згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти. А ось деяким бюджетним установам пощастило більше, ніж решті, а саме: місцевим бюджетам; вищим та професійно-технічним навчальним закладам, яким дозволено розміщувати на **депозитних рахунках** тимчасово вільні бюджетні кошти від надання платних послуг.

Синтетичний облік грошових коштів у безготівковій формі ведуть у таких меморіальних ордерах:

- № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)»;

- № 3 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України (банках)».

За кожним окремим відкритим у банку (Казначействі) рахунком ведуть окремий меморіальний ордер із відповідним найменуванням (№ 2-1, № 2-2, № 3-1, № 3-2 тощо). Меморіальний ордер № 2 призначений для відображення в обліку операцій з надходження на рахунок суб'єкта державного сектору асигнувань і здійснення касових видатків загального фонду, а меморіальний ордер № 3 — спеціального фонду. З меморіальних ордерів далі інформація потрапляє до книги «Журнал-головна».

Для аналітичного обліку безготівкових коштів бюджетні установи використовують картки аналітичного обліку, форми яких затверджені *наказом № 604*, а саме:

- картку аналітичного обліку відкритих (виділених) асигнувань;
- картку аналітичного обліку касових видатків;
- картку аналітичного обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг);
- картку аналітичного обліку фінансових доходів (відсотків, роялті, дивідендів);
- книгу аналітичного обліку відкритих асигнувань (перерахованих коштів) суб'єктам державного сектору нижчого рівня (за загальним та спеціальним фондами окремо).

Для заповнення таких карток аналітичного обліку використовують дані казначейських виписок за відповідними рахунками, що надалі буде основою для складання бюджетної звітності установи. Порядок заповнення карток затверджений *наказом № 604*. Для складання річного звіту про рух грошових коштів використовують дані з карток, але з поділом надходжень і витрат на види діяльності: операційну, інвестиційну та фінансову.

Щодня, окрім перенесення даних із казначейських виписок до зазначених карток аналітичного обліку, їх одночасно відображають і в меморіальних ордерах, а потім заносять ще й до **картки аналітичного обліку фактичних видатків**. До виписок додають підтвердні документи (платіжні доручення тощо).

Тема 4. Організація обліку запасів

План

4.1. Основи організації запасів.

4.2. Організація обліку придбання та надходження запасів.

4.3. Організація складського обліку запасів.

4.4. Організація обліку вибуття запасів.

4.1. Основи організації запасів.

Облік запасів містить операції з придбання запасів, їх отримання та передачі за операціями з внутрішньовідомчої передачі; отримання запасів як гуманітарної допомоги; оприбуткування раніше не врахованих запасів, що були знайдені під час інвентаризації, та запасів, що були отримані внаслідок ліквідації основних засобів і операцій зі списання запасів бюджетними установами й організаціями; облік та розподіл транспортно-заготівельних витрат та інших, пов'язаних із надходженням запасів.

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.*

2. *Інші нефінансові активи – решта запасів.*

Синтетичний облік наявності та руху запасів ведеться в грошовій одиниці України на рахунках обліку запасів, визначених Планом рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі.

Так, облік виробничих запасів ведеться на рахунку **15 «Виробничі запаси»**, який призначено для обліку й узагальнення інформації про

наявність і рух сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів та інших матеріальних цінностей, призначених для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору.

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.).

За кредитом даних субрахунків відображається вибуття запасів внаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання тощо.

Рахунок 18 «Інші нефінансові активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про інші нефінансові активи, які не відображені на інших рахунках класу 1 «Нефінансові активи».

За дебетом рахунку відображаються надходження інших нефінансових активів з урахуванням витрат на їх придбання та доведення придбаних та безоплатно отриманих інших нефінансових активів до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, передбачених НП(С)БОДС 123 «Запаси».

За кредитом рахунку відображається вибуття інших нефінансових активів внаслідок продажу, безоплатної передачі, використання для створення інших активів або неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигод від їх використання тощо.

Рахунок 18 «Інші нефінансові активи» має такі субрахунки:

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. Організація обліку придбання та надходження 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;
- 4) виготовлення власними силами;
- 5) оприбуткування запасів, виявлених під час інвентаризації.
- 6) отримання в процесі ремонту, поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо) та ліквідації основних засобів; обмін на інші запаси.

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*)

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, чекування)

Первісна вартість **отримання запасів у результаті обміну на інші запаси** дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво* відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених *п. 8 розд. II НП(С)БО 123*.

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)

Як визначено п. 6 розд. II НП(С)БОДС 123, у разі відсутності достовірної інформації щодо **первісної вартості запасів, виявлених під час інвентаризації**, вона визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання. Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їхню вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю із подальшим коригуванням до первісної вартості (п. 9 розд. II НП(С)БОДС 123).

Так, **запаси, отримані у процесі ліквідації основних засобів, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання**, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі суб'єкта держсектору, з урахуванням ступеня придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запчастини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їхньої первісної вартості.

У разі оприбуткування запчастин, отриманих від розбирання об'єкта основних засобів для використання у господарській діяльності, об'єкт обкладення ПДВ не виникає.

4.3. Організація складського обліку запасів.

Запаси у суб'єкта державного сектору зберігаються у спеціалізованих та інших місцях (склади, комори, окремі приміщення тощо) зберігання.

Запаси суб'єкта державного сектору обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та в бухгалтерській службі.

Приймання, зберігання, відпуск та облік запасів у місцях їх зберігання здійснює **матеріально відповідальна особа**.

При отриманні запасів матеріально відповідальна особа на документі постачальника або на акті про приймання матеріалів повинна поставити свій підпис про одержання цих цінностей і прийняти їх на відповідальне зберігання.

Приймання та здавання первинних документів може оформлюватися реєстром або за іншою формою. Реєстр складається матеріально відповідальною особою та здається разом з первинними документами та необхідними додатками до бухгалтерської служби

суб'єкта державного сектору або іншої служби, в якій здійснюється обробка первинних документів.

Посадові особи, які відповідають за збереження запасів, призначаються наказом керівника суб'єкта державного сектору та з якими укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

При прийманні запасів матеріально відповідальна особа проводить перевірку відповідності запасів асортименту, кількості, вазі, обсягу площі і якості, які зазначені у супровідних документах.

Матеріально відповідальними особами у місцях зберігання запасів ведеться кількісний облік руху запасів.

Облік запасів суб'єкта державного сектору (за винятком дорогоцінних металів для протезування та медикаментів і перев'язувальних засобів) за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально відповідальними особами в картці складського обліку запасів за одиницями обліку та кількістю. Працівниками бухгалтерської служби періодично здійснюється звірка фактичної наявності запасів із записами у картці та даними бухгалтерського обліку. Для цього матеріально відповідальними особами надаються в бухгалтерську службу прибуткові та видаткові документи.

4.4. Організація обліку вибуття запасів.

Вибуття запасів (списання з балансу) в бухгалтерському обліку відображається як **збільшення витрат та зменшення запасів звітного періоду**.

У разі продажу запасів у бухобліку установи виникає дохід, який визнається за умови виконання усіх таких вимог (п. 2.5 розд. 2 НПСБОДС 124):

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

Якщо відвантаженню передувала передоплата, то її сума жодного впливу на величину доходу не має.

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

- **Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів** – оцінюють запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.

Суть даного методу полягає у веденні обліку за кожною окремою одиницею запасів. Тобто кожен одиницю запасів при вибутті оцінюють за тією ж вартістю, за якою вона була оприбуткована при надходженні.

Основною перевагою цього методу є його точність, тобто він дозволяє найбільш достовірно оцінити запаси при їх вибутті.

Недоліки застосування – трудомісткість та незручність його застосування.

- **Середньозваженої собівартості.**

Цей метод передбачає оцінку вибуття запасів двома способами:

1) Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної операції з вибуття запасів діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

- **Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)** базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до установи (відображені у бухгалтерському обліку). Тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інші вибуття), оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Перевага методу – простота у використанні, забезпечує відображення залишків невикористаних запасів на дату балансу за вартістю, максимально наближеною до реальної ринкової.

Тема 5. Організація обліку дебіторської заборгованості

План

5.1. Організація обліку довгострокової та поточної дебіторської заборгованості.

5.2. Організація обліку дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками.

5.3. Організація обліку розрахунків з підзвітними особами.

5.1. Організація обліку довгострокової та поточної дебіторської заборгованості.

Облік розрахунків із дебіторами та кредиторами в бюджетних установах 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.

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.

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.

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 юрособами-позичальниками, або списання з балансу заборгованості позичальників за короткостроковими кредитами, наданими з державного (місцевого) бюджету, та суми переоцінки залишків заборгованості.

5.2. Організація обліку 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

5.3. Організація обліку 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.

Підзвітними особами загалом вважають працівників підприємства, яким видано грошові кошти для виконання певного виробничо-господарського доручення.

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.

Використовувати готівку, видану під звіт, можна лише протягом строку, встановленого законодавством, а саме п. 19 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.17 р. № 148.

Залишок невикористаних коштів треба повернути в касу або на банківський рахунок підприємства (підприємця), яке видало такі кошти. Здійснити таке повернення треба до або під час подання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт за формою, затвердженою наказом Мінфіну від 28.09.15 р. № 841.

Строки використання підзвітних сум наведемо в табл. 5.2.

Таблиця 5.2 Строки використання підзвітних сум

Мета видачі коштів	Готівкова форма видачі	Розрахунки готівкою, знятою з платіжних карток
На закупівлю сільгосппродукції та вторинної сировини	Не більше 10 робочих днів (далі – р. д.) із дня видачі під звіт	
На закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів	Не більше 30 р. д. із дня видачі під звіт	
На інші виробничі (господарські) потреби	Не більше 2 р. д., включаючи день отримання готівки	
На відрядження	До закінчення строку відрядження	
На відрядження та виробничі (господарські) потреби одночасно		

Після повернення з відрядження або виконання цивільно-правових дій, на які видавалися кошти, підзвітна особа повинна:

- 1) скласти Звіт;

- 2) подати документи на проведені витрати в оригіналі;
 3) повернути невитрачені або надміру витрачені кошти в касу або зарахувати на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання зазначеного звіту.

Строк подання Звіту залежить від способу видачі та витрачання підзвітних сум (таблиця 5.3).

Таблиця 5.3 Граничні строки подання Звіту

Мета видачі підзвітних сум	Форма видачі підзвітних сум		
	готівкова	безготівкова	
		підзвітна особа проводила розрахунки готівкою, знятою з корпоративної (або особистої) платіжної картки	підзвітна особа проводила розрахунки в безготівковій формі корпоративною (або особистою) платіжною картою
Покриття витрат на відрядження	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем завершення відрядження (пп. «а» пп. 170.9.2 ПК)	До закінчення 3-го банківського дня після закінчення відрядження (пп. «а» пп. 170.9.3 ПК)	До закінчення 10-го банківського дня після завершення відрядження – якщо картка використовувалася працівником тільки для безготівкових розрахунків (пп. «б» пп. 170.9.3 ПК)*
Вирішення виробничих (господарських) питань у відрядженні			
Виконання окремих цивільно-правових дій	До закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем придбання працівником товарів (робіт, послуг) за дорученням та за рахунок особи, яка видала гроші під звіт (пп. «б» пп. 170.9.2 ПК)**		

* Роботодавець може продовжити цей строк до 20 банківських днів, якщо на те будуть поважні причини (у разі розбіжностей між документами, поданими працівником, і даними банківської виписки за картрахунком).
 ** Строк використання готівки, виданої на госппотреби, – усього 2 дні, менший за строк подання Звіту – 5 днів. Тому в разі видачі підзвітних сум для виробничих (господарських) потреб у готівковій формі або зняття готівки з КПК або особової картки рекомендуємо або скласти Звіт протягом двох днів, або здати готівку в касу в строк, установлений Положенням № 148, а Звіт до бухгалтерії подати пізніше.

Прийняття Звіту після виконання доручення керівництва про закупівлю товарів, робіт та послуг на підставі підтвердних документів у бухобліку супроводжується такими записами:

Дт 15 «Виробничі запаси», 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями»

Кт 2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами».

Відповідно до ст. 121 КЗпП працівники мають право на відшкодування витрат та отримання інших компенсацій у зв'язку зі службовими відрядженнями.

Працівникам, які направляються у відрядження, виплачуються в порядку і розмірах, установлених законодавством:

- добові за час перебування у відрядженні;
- кошти на проїзд до місця призначення і назад;
- кошти на наймання житла. Крім того, за відрядженими працівниками зберігається протягом усього часу відрядження місце роботи (посада).

Також слід пам'ятати: працівникам, які направлені у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати не може бути нижчим за середній заробіток.

Тема 6. Організація обліку основних засобів

План

6.1. Основи організації бухгалтерського обліку основних засобів.

6.2. Організація обліку надходження основних засобів.

6.3. Організація обліку зносу та ремонту основних засобів.

6.4. Організація обліку вибуття основних засобів.

6.1. Організація обліку основних засобів.

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», **основні засоби** – це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або під час постачання товарів, виконання робіт і надання послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта держсектора або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Відповідно до п. 4 розд. II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» **об'єкти основних засобів 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.

Відповідно до п. 5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Мінфіну від 23.01.15 р. №11, операції з надходження, руху та вибуття основних засобів оформлюються суб'єктом держсектору первинними документами, обліковими та аналітичними регістрами за формами, затвердженими наказами Мінстату від 11.03.96 р. №67, Мінфіну від 29.06.17 р. №604, від 08.09.17 р. №755 та від 13.09.16 р. №818.

У разі відсутності затверджених типових форм для оформлення окремих операцій суб'єкт держсектору самостійно розробляє і затверджує форми необхідних первинних документів із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених законодавством.

Синтетичний облік основних засобів розпорядників бюджетних коштів ведеться на рахунку **10 «Основні засоби»** призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які контролюються суб'єктом держсектора, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

За дебетом рахунка відображається оприбуткування об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом рахунка відображається вибуття основних засобів унаслідок безоплатної передачі, продажу або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів або його уцінки.

6.2. Організація обліку надходження основних засобів.

У сучасних умовах господарювання розпорядники бюджетних коштів можуть виготовляти основні засоби власними силами або придбавати такі об'єкти основних засобів у постачальників.

Витрати на виготовлення об'єктів основних засобів із початку й до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями.

Витрати на виготовлення, створення об'єктів групуються за напрямками робіт (витрат), зокрема:

- роботи з монтажу устаткування;
- придбання устаткування, що потребує монтажу;
- придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю;
- інші капітальні роботи і витрати.

У свою чергу, **аналітичний облік незавершених капітальних інвестицій** ведеться в **розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом.**

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, виготовленого (створеного) **власними силами**, є **собівартість його виробництва** (п. 4 розд. II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»). Відповідно собівартість виробництва (створення) основних засобів формується з витрат, понесених на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НП(С)БОДС 121.

У бухгалтерському обліку операції з виготовлення основних засобів до моменту введення їх в експлуатацію відображаються на рахунку **13 «Капітальні інвестиції»**. Для обліку основних засобів відкривається субрахунок **1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»**.

Після прийняття в експлуатацію готового об'єкта основних засобів його оприбутковують на баланс бюджетної установи за дебетом відповідного субрахунка рахунку 10 «Основні засоби» і одночасно збільшують суму внесеного капіталу на субрахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів».

Первинним документом для оприбуткування об'єкта основних засобів 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 сектора, затвердженим Наказом № 818*.

Суб'єкти держсектору придбавають основні засоби як за кошти загального фонду, так і за кошти спецфонду в межах обсягів, визначених кошторисом.

Суб'єкти держсектору (неплатники ПДВ), придбаваючи основні засоби, включають суму ПДВ до первісної вартості. Якщо установа є платником ПДВ, то сума податку відноситься до складу податкового кредиту, і первісна вартість об'єкта основних засобів не збільшується.

Відображення в обліку придбання основних засобів здійснюється із застосуванням рахунка **54 «Цільове фінансування»**.

Відповідно до Типової кореспонденції змісту господарської операції «Отримання цільового фінансування для придбання ОЗ та/або їх поліпшення» відповідає бухгалтерське проведення:

Дт 2313 – Кт 54.

Відповідно до п. 1.14 Типової кореспонденції у разі введення в експлуатацію ОЗ, придбаних за кошти спецфонду, доцільно використовувати таку кореспонденцію рахунків:

Дт 10 «Основні засоби»

Кт 1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 (1322) «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», 1324 «Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення»,

і одночасно:

Дт 54 «Цільове фінансування»

Кт 51 «Внесений капітал»

Якщо сума ПДВ включається до податкового кредиту платника податку, то використовується КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки». Тож асигнування на сплату податку отримуємо через субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування».

6.3. Організація обліку зносу та ремонту основних засобів.

У НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору №11, 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.

Виведення об'єкта основних засобів з експлуатації на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації слід оформити наказом керівника установи.

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 основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Бюджетні установи для нарахування амортизації на основні засоби використовують прямолінійний метод, суть якого полягає в тому, що річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Наприкінці звітного періоду під час закриття рахунків витрат сума нарахованої амортизації протягом такого періоду списується на фінансові результати виконання кошторису звітного періоду (року).

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із нарахування та списання амортизації основних засобів наведемо в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку нарахування та списання амортизації основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображено суму нарахованого зносу на ОЗ	8014 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»
У кінці звітного періоду списано суму нарахованої амортизації	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8014 «Амортизація»

Під модернізацією розуміють комплекс робіт, виконання яких призведе до збільшення економічних вигід у майбутньому та/або збільшення потенціалу його корисності. Іншими словами, результатом модернізації об'єкта ОЗ має стати його поліпшення. Це впливає з п. 1 розд. III НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Тоді як роботи, проведені з метою підтримання об'єкта у придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, не можуть вважатися модернізацією або дообладнанням.

Щоб не виникало сумнівів щодо віднесення тих чи інших робіт до модернізації або ремонту в Методичних рекомендаціях №11 визначено, що, до таких робіт належать:

- модифікація, модернізація з метою продовження строку корисної експлуатації об'єкта або збільшення його виробничої потужності;

- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості робіт, послуг;

- упровадження більш ефективного технологічного процесу, що дозволить знизити витрати;

- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) або умови їх виконання.

Відповідно до п. 1 розд. III НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» всі витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) **слід відносити на збільшення його первісної вартості**.

Підставою для визнання витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів та зростанням унаслідок цих витрат очікуваного строку корисного використання об'єкта, є збільшення кількості та/або підвищення якості робіт, послуг, що надаються з використанням цього об'єкта.

Рішення щодо модернізації об'єктів основних засобів приймає керівник установи. Тобто саме керівник вирішує, чи спрямовані такі роботи на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, що приведе до збільшення економічних вигід, чи ж вони здійснюються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані. Від такого рішення, власне, і залежить, чи будуть віднесені витрати на виконання згаданих робіт на збільшення первісної вартості об'єкта, чи їх спишуть на витрати звітного періоду.

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**. Згідно з *Порядком складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектора, затвердженим Наказом № 818*, інформація про основні засоби вноситься до цього Акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, кількості, суми, найменування підприємства (організації) або суб'єкта держсектора (структурного підрозділу), якому основний засіб передаються на ремонт, реконструкцію, модернізацію, дати такої передачі та інших відомостей.

Для узагальнення інформації про витрати на модернізацію об'єктів необоротних активів у *Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі №1203* призначено рахунок **13 «Капітальні інвестиції»**, який включає такі субрахунки:

1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;

1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;

1313 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи».

Кореспонденцію рахунків щодо обліку витрат на модернізацію об'єктів основних засобів наведемо в таблиці 6.2.

Таблиця 6.2 Кореспонденція рахунків щодо обліку витрат на модернізацію об'єктів основних засобів суб'єктами державного сектору

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображено витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	1311 «	2113 6211
Відображення суми ПДВ, якщо цей податок включено до податкового кредиту	6311	2113 6211
Зарахування витрат після завершення робіт із поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10	1311
Водночас проведення другого запису	54	51

6.4. Організація обліку вибуття основних засобів.

Механізм вибуття та списання об'єктів державної власності, у тому числі основних засобів регулюється *НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору №11, Порядком списання об'єктів державної власності, затвердженим постановою КМУ від 08.11.07 р. № 1314 та аналогічними документами, затвердженими рішеннями місцевих органів місцевого самоврядування.*

Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями №11 визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта держсектора припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати, нестачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Списанню підлягають основні засоби, що не можуть бути в установленому порядку відчужені, безоплатно передані та щодо яких не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне), у разі якщо такі основні засоби морально чи фізично зношені, непридатні для подальшого використання суб'єктом держсектора, зокрема у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією та технічним переоснащенням, або пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха та відновленню не підлягають, або виявлені в результаті інвентаризації як нестача.

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

Інвентаризаційна комісія визначає причини непридатності об'єкта основних засобів до подальшого використання, неможливості або неефективності проведення відновлювального ремонту або використання в інший спосіб.

Списанню підлягає майно бюджетних установ, 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).

Для визначення непридатності основних засобів комісія, призначена керівником установи:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює 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)).

Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами держсектора та *Порядок їх складання затверджено Наказом №818 від 13.09.2016 р.* Зокрема, в актах про списання наводяться дані, що характеризують об'єкти основних засобів: найменування об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, початок експлуатації об'єкта, первісна (переоцінена) вартість, сума нарахованого зносу, коротка характеристика об'єкта, причини вибуття тощо.

Порядок списання або вибуття об'єкта основних засобів у разі його ліквідації у бухгалтерському обліку відображається такими проведеннями, представленими в таблиці 6.3.

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. Не придатні для використання вузли, деталі, матеріали та агрегати оприбутковують як вторинну сировину (металобрухт, тощо) (п. 23 *Порядку списання об'єктів державної власності №1314 від 08.11.2007 р.*).

Документальне оформлення демонтажу необоротних активів, що підлягають списанню, залежатиме від способу його виконання (власні сили установи чи спеціалізоване підприємство). Якщо розбирання об'єкта основних засобів проводять працівники установи, то окремий документ робити не потрібно. Досить зазначити інформацію про матеріальні цінності, вилучені під час ліквідації (розбирання), і спосіб

демонтажу на зворотному боці акта на списання основних засобів за типовою формою. У разі передання основних засобів на демонтаж спеціалізованому підприємству його результати (у т.ч. вміст дорогоцінних металів у брухті та відходах) мають бути зафіксовані в акті. Форма такого акта може бути довільною.

Таблиця 6.3 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку вибуття об'єкта бухгалтерського обліку у разі його ліквідації

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано суму зносу об'єкта основних засобів	1411 «Знос основних засобів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»	10 «Основні засоби»; 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»; 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів у разі його вибуття	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів у разі його списання	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Оприбуткування металобрухту, отриманого в результаті ліквідації основних засобів, слід оформлювати накладною (актом про приймання матеріальних цінностей). Крім того, результати оцінки вилучених матеріальних цінностей потрібно відобразити в акті оцінки довільної форми. Вартість таких матеріалів визначають виходячи із ціни їх можливої реалізації. Зазвичай при цьому орієнтуються на середні ціни на аналогічні матеріальні цінності (металобрухт), що склались у відповідному регіоні на момент оцінки.

Згідно з *НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»* та *Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору №11* надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами суб'єкта держсектора, крім

доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

Під час вибуття об'єкта основних засобів із балансу списується його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченого зносу.

Облік доходів від реалізації активів ведеться на рахунку 72 «Дохід від реалізації активів». Рахунок 72 «Доходи від продажу активів» призначено для обліку та узагальнення інформації про доходи від реалізації активів. За кредитом рахунка відображається отримання доходу суб'єктом держсектора або зарахування коштів до державного (місцевого) бюджету, за дебетом – списання в порядку закриття субрахунка обліку доходів на фінансовий результат виконання кошторису (бюджету) звітного періоду або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до державного (місцевого) бюджету (місцевих бюджетів) тощо.

Рахунок 72 має субрахунок 7211 «Дохід від реалізації активів», на якому ведеться облік доходів від реалізації в установленому порядку майна, зокрема об'єктів основних засобів (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету).

Продаж об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку відображається такими проведеннями представленими в таблиці 6.4.

Таблиця 6.4 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку продаж об'єктів основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Сума зносу об'єкта ОЗ	1411 «Знос основних засобів»; 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»	10 «Основні засоби»; 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
Залишкова вартість об'єкта ОЗ	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»; 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»
Відображення сум дооцінки об'єкта ОЗ під час його вибуття	5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Продовження таблиці 6.4

1	2	3
Віднесення до накопичених фінрезультатів вартості ОЗ, що списується у зв'язку із продажем	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Нарахування доходів від реалізації ОЗ	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7211 «Дохід від реалізації активів»
Надходження на рахунки суб'єктів держсектора коштів від реалізації продукції активів	2311 «Поточні рахунки в банку»; 2313 «Реєстраційні рахунки»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Перераховано кошти до держбюджету	6312 «Інші розрахунки з бюджетом»	2311 «Поточні рахунки в банку»; 2313 «Реєстраційні рахунки»

Тема 7. Організація обліку нематеріальних активів

План

7.1. Поняття та види нематеріальних активів.

7.2. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами.

7.3. Відображення в обліку операцій з надходження та вибуття нематеріальних активів.

7.4. Переоцінка об'єктів нематеріальних активів.

7.1. Поняття та види нематеріальних активів.

Основним документом, що визначає види нематеріальних активів як об'єктів бухгалтерського обліку та правила ведення такого обліку, є *НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»*.

До нематеріальних активів згідно з п. 4 розд. I цього стандарту відноситься **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.

Для того щоб об'єкт нематеріальних активів був визнаний активом, мають бути дотримані одночасно такі умови:

- він може бути виділений чи відокремлений від інших активів, і тому об'єкт НМА можна ідентифікувати;

- існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності;

- його вартість може бути достовірно визначена.

Загальною характеристикою об'єктів обліку у складі НМА є те, що кожен із них являє собою той чи інший вид прав. Отже, лише факт отримання права, яке входить до переліку, наведеного в п. 2 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» (або подібних їм), що оформлене документально з визначенням його вартості та визнання його активом згідно з вимогами п. 1 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», дає підстави для оприбуткування права у складі нематеріальних активів, видатки на яке мають бути заплановані за КЕКВ 3160 «Придбання землі та нематеріальних активів».

За ознакою всі види нематеріальних активів з визначенням виду та джерела отримання інформації про їх вартість можна класифікувати за нижченаведеною схемою (таблиця 7.1).

Таблиця 7.1 Класифікація нематеріальних активів

Найменування видів НМА (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 122)	Номер субрахунка для відображення в обліку	Групи за ознакою	Назва (вид) платежу, витрат для визначення вартості права, підтвердні документи	
			Для особи (фізичної чи юридичної), що володіє як автор правом на твір, винахід, інший об'єкт права інтелектуальної власності	Для одержувача переданих прав (від автора, власника майна, ліцензійного органу)
1	2	3	4	5
Авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо)	121	Права на використання об'єктів права інтелектуальної власності	Витрати на виготовлення твору або справедлива вартість, документи, що підтверджують розмір витрат, визначену справедливую вартість	Сплачені роялті чи/та паушальний платіж, ліцензійний договір (ліцензія, договір про створення за замовленням і використання об'єкта права

				інтелектуальної власності, авторський договір, договір про передачу виключних майнових прав тощо)
Права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо)	122		Ціна виробника товарів чи надавача послуг або справедлива вартість, свідоцтво	Сплатені роялті чи/та паушальний платіж, документи на оплату, договір
Права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо)	122	Права на використання об'єктів права інтелектуальної власності	Витрати, пов'язані з винаходом, виведенням сорту рослин тощо, або справедлива вартість, патент	Сплатені роялті чи/та паушальний платіж, документи на оплату, договір
Права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо)	122	Права користування матеріальними активами	-	Вартість права за незалежною оцінкою, звіт про оцінку
Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо	122	Інші види прав	-	Витрати, пов'язані з отриманням ліцензії (якщо їх можна відокремити від інших витрат)

7.2. Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами.

Господарські операції з руху нематеріальних активів оформляються суб'єктом держсектору первинними документами, форми яких затверджено *наказом Міністерства фінансів України «Про*

затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів від 22.11.04 р. № 732.

1. Придбання нематеріальних активів.

Придбання установою нематеріального активу залежить від умов договору.

Розрізняють такі види договорів:

- договір про передання (відчуження) майнових прав суб'єктів авторського права і суміжних прав;
- договір про передання виключного (невиключного) права на використання об'єктів авторського права і суміжних прав;
- договір замовлення;
- договір про колективне управління майновими правами суб'єктів авторського права і суміжних прав;
- договір між організацією колективного управління та особою, яка використовує об'єкти авторського права і суміжних прав;
- інші договори в сфері авторського права і суміжних прав.

Разом із договором оформляється **Акт здавання-приймання робіт (надання послуг).**

У бюджетних установах документи, які засвідчують право власності на нематеріальний актив, обліковуються за місцем виникнення такого права. Зазвичай такі документи зберігаються у відділі інформаційних систем. Наказом керівника призначається особа, на яку покладається відповідальність за приймання та зберігання таких документів. Із цією особою обов'язково укладається договір про повну матеріальну індивідуальну відповідальність.

У разі отримання вказаних документів відповідальна особа складає **Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів** типової форми № НА-1 і засвідчує цей факт власним підписом на обох (за необхідністю – трьох) екземплярах (виконавця та замовника).

У разі оформлення введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством.

Акт заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний та авторський договори, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

На підставі цього акта складається в одному примірнику **Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів типової форми № НА-2**. Така картка застосовується для аналітичного обліку вказаних об'єктів та групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі.

2. Безоплатне отримання об'єкта нематеріального актива.

У разі безоплатного отримання об'єктів нематеріальних активів відповідальна особа повинна оформити **Акт приймання-передачі об'єктів нематеріальних активів**. Для цього можна скористатися Актом приймання-передачі основних засобів або самостійно розробити відповідну форму.

У разі безоплатного отримання об'єктів нематеріальних активів шляхом внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, відповідальна особа, яка приймає такий об'єкт, може оформити **Акт внутрішнього переміщення об'єктів нематеріальних активів за самостійно розробленою формою** або **Акт внутрішнього переміщення основних засобів** за формою, затвердженою Наказом МФУ «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818.

3. Поліпшення об'єкта нематеріального активу.

Роботи з поліпшення об'єкта нематеріального активу оформляються первинними документами. Оскільки для нематеріальних активів законодавчо установлених форм таких документів немає, можна скористатися типовими формами, затвердженими Наказом №818, адаптувавши їх для відображення об'єктів нематеріальних активів, а саме:

Актом передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;

Актом приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів.

Акт передачі складається на підставі **дефектного акта**, в якому зазначають обсяги та вартість робіт із поліпшення (див. зразок складання). Дефектний акт складається комісією установи, призначеною наказом (розпорядженням) керівника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво діяльністю установи. Дефектний акт обов'язково погоджується виконавцем робіт та замовником. Типової форми цього акта немає, тому він складається в

довільній формі, але має містити всю необхідну інформацію про об'єкт та причини його складання.

Акт передачі складається у двох примірниках і підписується представником суб'єкта держсектору, уповноваженим на передання нематеріального активу на поліпшення, та представником підприємства (організації) або суб'єкта держсектору (структурного підрозділу), що виконуватиме поліпшення об'єкта, і затверджується керівником суб'єкта держсектору, що їх передає.

Одночасно потрібно внести зміни до **Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів** за формою № НА-2 та визначити зміни функціонально-технологічних характеристик об'єкта (вартість, потужність тощо) унаслідок їх поліпшення.

4. Переоцінка нематеріального активу.

Для проведення переоцінки об'єкта нематеріального активу необхідне рішення керівника установи. Таке рішення має бути оформлене **наказом** або **іншим розпорядчим документом**, у якому слід указати, які саме нематеріальні активи підлягають переоцінці, та передбачити залучення суб'єкта оціночної діяльності.

Результати переоцінки оформляються згідно з отриманими від оцінювача даними, які можуть бути у вигляді **довідки, акта** або іншого документа, передбаченого правилами роботи оцінювачів. Після цього формується первинний документ, на підставі якого операцію з переоцінки відображають у бухгалтерському обліку.

Для нематеріальних активів таких форм немає, тому можна скористатися типовими формами, затвердженими Наказом №818, зокрема **Актом переоцінки основних засобів**, адаптувавши його до об'єктів нематеріальних активів.

Одночасно потрібно внести зміни в **Інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів** типової форми № НА-2.

5. Списання нематеріального активу.

Відповідно до п. 1 розд. VI *НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»* об'єкти нематеріальних активів списують із балансу в разі неможливості отримання суб'єктом держсектору надалі економічних вигід та/або потенціалу корисності від його використання або невідповідності критеріям визнання активом.

Рішення про списання об'єктів нематеріальних активів приймає спеціально створена комісія установи, призначена наказом (розпорядженням) керівника (ректора) або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво діяльністю бюджетної

установи.

Комісія виконує такі дії:

- проводить огляд об'єкта нематеріального активу і вивчає документацію, яку потрібно списати;
- установлює причини, на підставі яких приймається рішення про те, що нематеріальний актив не приноситиме надалі економічних вигід від його використання;
- визначає осіб (якщо цього вимагає ситуація), з вини яких відбулося передчасне вибуття нематеріального активу з обороту, вносить пропозиції щодо їхньої відповідальності;
- визначає можливість продажу (передання) об'єкта нематеріального активу;
- складає у двох примірниках Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів за формою № НА-3. Акт підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за використання цього об'єкта, та затверджується керівником суб'єкта держсектору.

За результатами огляду об'єкта нематеріального активу, який підлягає списанню, комісія складає **протокол**, в якому наводить всю необхідну інформацію щодо списання.

На підставі цього протоколу керівник бюджетної установи видає наказ про виведення об'єкта нематеріального активу з обороту.

7.3. Відображення в обліку операцій з надходження та вибуття нематеріальних активів.

Відповідно до п. 5 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» **первісна вартість нематеріального активу** 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 нематеріального активу.**

При придбанні нематеріального активу, якщо сума ПДВ відноситься до складу податкового кредиту платника податку, для її перерахування до постачальника застосовується КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки». Тож асигнування на сплату податку отримуємо через субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування», перерахування проводимо окремим платіжним дорученням.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбання об'єкта нематеріального активу суб'єктом державного сектору – платником ПДВ представлено в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку придбання об'єкта нематеріального активу суб'єктом державного сектору

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Отримано цільове фінансування на розробку та оформлення нематеріального активу	2313	5411
Відображено заборгованість за виконані послуги з розробки нематеріального активу	1313	6211
Отримано асигнування на оплату послуг з оформлення нематеріального активу	2313	7011
Відображено заборгованість за надані послуги з оформлення нематеріального активу	1313	6211
Перераховано оплату за розробку і оформлення нематеріального активу	6211	2313
Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості нематеріального активу	7011	5411
Введено в експлуатацію нематеріальний актив	121	1313
Одночасно збільшено внесений капітал	5411	5111
Відображено суму нарахованої амортизації	8014	1413
Наприкінці року визнано фінансовий результат у сумі нарахованої амортизації	5511	8014

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

Первісна вартість нематеріального активу, створеного суб'єктом держсектору, складається із витрат, які можна прямо віднести на його створення (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу) та підготовку до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб (п. 9 розд. II НП(С)БОДС 122).

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

Первісна вартість нематеріального активу, 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 нематеріального активу до стану, в якому він придатний для використання за призначенням (п. 10 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»). Первісною вартістю таких нематеріальних активів може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами.

Відповідно до п. 5 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» первісна вартість об'єкта нематеріального активу включає інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням.

Під час визнання доходів від безплатно отриманих нематеріальних активів одночасно збільшується внесений капітал.

У разі безплатного отримання нематеріального активу відображають касові видатки та подають до органів ДКС Довідку про надходження в натуральній формі.

При нарахуванні амортизації на безплатно отримані об'єкти нематеріальних активів одночасно здійснюється другий запис, зменшується сума внесеного капіталу та збільшується дохід від необмінних операцій на суму нарахованої амортизації.

Відповідно до п. 8 розд. II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» первісна вартість нематеріальних активів, отриманих безплатно від суб'єктів держсектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості нематеріального активу суб'єкта держсектору, що їх передав, з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості.

Якщо достовірної інформації про первісну вартість нематеріального активу немає (зокрема, вона не вказана в договорі), то така вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться суб'єктом оціночної діяльності.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку безоплатне отримання об'єктів нематеріальних активів суб'єктом державного сектору в таблиці 7.3.

Відповідно до п. 1 розд. VI НП(С)БОДС 122 нематеріальний актив 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 нематеріального активу з балансу списуються його первісна (переоцінена) вартість, балансова вартість та сума накопиченого зносу (п. 3 розд. VI НП(С)БОДС 122).

**Таблиця 7.3 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку
безоплатне отримання об'єктів нематеріальних активів суб'єктом
державного сектору**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i>Безоплатне отримання нематеріальних активів від фізичних та юридичних осіб</i>		
Відображено вартість безоплатно отриманих НА	1313	2117
Введено в господарський оборот об'єкт НА	121	1313
Відображено дохід від безоплатно отриманого НА	2313	7511
Одночасно збільшено внесений капітал на суму безоплатно отриманих НА	7511	5111
Відображено касові видатки	2117	2313
Відображено суму нарахованої амортизації за звітний рік	8114	1413
Водночас здійснено другий запис	5111	7511
<i>Безоплатне отримання нематеріального активу від суб'єктів держсектору</i>		
Відображено первісну вартість безоплатно отриманого НА	121	5111
Відображено накопичену суму амортизації НА	8014	1413
Відображено суму амортизації, нарахованої на об'єкт НА за рік	8014	1413
Наприкінці року визнано фінрезультат	5511	8014

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання нематеріальних активів суб'єктом державного сектору в таблиці 7.4.

**Таблиця 7.4 Відображення на рахунках бухгалтерського обліку
списання об'єктів нематеріальних активів суб'єктом державного
сектору**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
<i>Списання об'єкта НА із залишковою вартістю</i>		
Списано з балансу об'єкт НА:		
– сума нарахованої амортизації	1413	121
– залишкова вартість	8411	121
Зменшено суму внесеного капіталу на вартість списаного об'єкту НА	5111	5512
Віднесено витрати на фінансовий результат звітного періоду	5511	8411
<i>Списання НА без залишкової вартості</i>		
Списано суму нарахованого зносу та первісну вартість нематеріального активу	1413	121
Зменшено суму внесеного капіталу	5111	5512

7.4. Переоцінка об'єктів нематеріальних активів.

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 нематеріальних активів, 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 12.07.01 р. №2658-III.

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

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

Правило 3. Переоцінка нематеріального активу 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.

Правило 4. Нематеріальний актив у складі групи переоцінених нематеріальних активів, 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 нематеріальних активів 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 сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріального активу суб'єктом держсектору зараховується до капіталу в дооцінках.

Змістовий модуль 3.
Організація обліку зобов'язань, доходів і видатків бюджетних установ

Тема 8. Організація обліку розрахунків з оплати праці, соціального страхування і стипендій

План

8.1. Організація обліку особового складу працівників.

8.2. Організація обліку нарахування та виплати заробітної плати.

8.3. Організація обліку стипендій.

8.1. Організація обліку особового складу працівників.

До складу документації з керування персоналом належать, зокрема:

- заява працівника;
- накази (розпорядження), зокрема: з особового складу, про прийняття на роботу, переміщення за посадою, переведення на іншу роботу; сумісництво, атестацію кадрів; допуск до державної таємниці, присвоєння звань, заохочення, нарахування доплат і надбавок, надання відпустки, відрядження;
- трудовий договір (контракт);
- особова картка працівника;
- особовий листок з обліку кадрів;
- протокол засідання атестаційної (кваліфікаційної, тарифікаційної) комісії;
- графік відпусток;
- автобіографія;

Табель обліку використання робочого часу, список осіб, які працювали в надурочний час, листок обліку простоїв належить до первинно-облікової документації.

Особова картка (форма № П-2) – це обліковий документ, форму якого затверджено наказом *Держкомстату та Міноборони від 25.12.09р. № 495/656*.

Особовий листок з обліку кадрів – це документ, який є складовою особової справи працівників і містить автобіографічні відомості. Його заповнюють перед оформленням на роботу, для участі в конкурсі на посаду.

Працівник самостійно заповнює цей документ, а кадровик звіряє правильність його заповнення із записами в паспорті, трудовій книжці, документі про освіту, військовому квитку тощо.

Крім загальноприйнятих розділів особовий листок з обліку кадрів може містити розділ «Додаткові відомості», і сюди можна внести інформацію щодо пільг у працівника тощо.

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.

8.2. Організація обліку нарахування та виплати заробітної плати.

Відповідно до *ст. 115 КЗпП* заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, установлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), **але не рідше двох разів на місяць** через проміжок часу, що **не перевищує 16 календарних днів** (далі – к. д.), та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

Якщо день виплати зарплати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, вона виплачується напередодні.

Розмір зарплати за першу половину місяця визначається **колективним договором** або **нормативним актом роботодавця**, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Розрахунок авансового платежу роботодавець може здійснювати одним із двох варіантів:

- або визначати його суму на підставі фактичних даних щодо відпрацьованого часу в першій половині місяця (з 1-го до 15-го числа),
- або у відсотках від установленого місячного окладу (ставки).

Сума авансу має бути не меншою, ніж сума за фактично відпрацьований час, тому, зазвичай аванс виплачується у сумі 55–60 % окладу (тарифної ставки). Для розрахунку авансу роботодавець може

враховувати доплати і надбавки, що належать працівнику, з огляду на фактичні дані за першу половину місяця. Але більшість роботодавців виплачує аванс за фактично відпрацьований час лише з огляду на розмір окладу (ставки) працівників. Кінцевий розрахунок проводиться за підсумками місяця.

Для деяких інших виплат трудовим законодавством встановлено окремі строки, зокрема:

для «відпусткових» – не пізніше ніж за три дні до початку відпустки (ч. 4 ст. 115 КЗпП, ч. 1 ст. 21 Закону від 15.11.1996 № 504/96-ВР «Про відпустки»; для «лікарняних», які виплачуються коштом роботодавця (за перші 5 к. днів) – загальні строки для виплати зарплати (після нарахування лікарняних);

для «лікарняних» за кошти Фонду соцстрахування та декретних – найближчий строк для виплати зарплати після отримання допомоги від ФСС (п. 1 ч. 2 ст. 32 Закону від 23.09.1999 № 1105-XIV «Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування»).

Що стосується оплати простою, то відповідно до ст. 113 КЗпП час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче від 2/3 тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу). Крім того, на умовах, передбачених у колективному договорі, оплата за час простою може здійснюватися у більшому розмірі.

Згідно з *Планом рахунків № 1203* облік розрахунків з оплати праці ведеться на відповідних субрахунках рахунка **65 «Розрахунки з оплати праці»**. Інформація про утримані податки та збори відображається на субрахунку **6311 «Розрахунки з бюджетом за податками та зборами»**, а про нарахований ЄСВ – на субрахунку **6313 «Розрахунки із загальнообов’язкового державного соціального страхування»**.

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.

Для відображення розрахунків із ПДФО в системі рахунків бухгалтерії 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 в бухгалтерії так: Дт 6511, 6512, 6519 – Кт 63111, а сплата ПДФО в бюджет: Дт 63111 – Кт 2313, 2314.

8.3. Організація обліку стипендій.

Стипендія – це постійна грошова виплата, що надається регулярно (зазвичай щомісяця) учням і студентам середніх спеціальних та вищих навчальних закладів, а також аспірантам та докторантам за умови успішного навчання.

Так, згідно з *п. 2 ст. 54 Закону від 01.07.14 р. № 1556-VII «Про вищу освіту»* особи, які навчаються у закладах вищої освіти (ЗВО) за денною формою навчання за кошти державного або місцевого бюджетів, мають право на отримання соціальної або академічної стипендії. Нарахування та виплата стипендій учням та студентам середніх спеціальних навчальних закладів здійснюється відповідно до *Порядку призначення і виплати стипендій, затвердженого постановою КМУ від 12.07.04 р. № 882.*

Відповідно до *пп. 165.1.26 Податкового кодексу України* до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку не включається сума стипендії (у т. ч. сума її індексації, нарахована згідно із законом), яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище суми, визначеної в абзаці першому

пп. 169.4.1 ПК.

Сума перевищення (за наявності) підлягає оподаткуванню під час її нарахування (виплати) за ставкою, визначеною п. 167.1 ПК, тобто 18 відсотків.

Оскільки кошти на виплату соціальних стипендій студентам державних ЗВО плануються, обліковуються, отримуються та виплачуються саме органами Мінсоцполітики, суми цих стипендій є доходами та витратами цього міністерства, а не ЗВО. Тому методика обліку соціальних стипендій державними ЗВО певною мірою нагадує облік розрахунків допомоги з тимчасової непрацездатності, яка виплачується за рахунок ФСС.

Для отримання фінансування соціальних стипендій від Мінсоцполітики державні ЗВО мають відкрити в органах Казначейства балансовий рахунок **3711 «Інші рахунки клієнтів Казначейства України»**, рух коштів на якому ми відображається в обліку на субрахунок **2314 «Інші рахунки в Казначействі»**.

Нарахування та виплата стипендії студентам на рахунках обліку наведено в таблиці 8.1.

Таблиця 8.1 Відображення на рахунках обліку нарахування та виплату стипендій студентам

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
Нараховано академічну стипендію студенту	Розрахунково-платіжна відомість (зведена) типової форми № П-7**	8511	6512
Утримано зі стипендії профспілкові внески		6512	6516
Отримано бюджетні асигнування на виплату стипендій	Виписка з реєстраційного рахунка	2313	7011
Перераховано стипендію студенту на картковий рахунок		6512	2313
Перераховано утримані профспілкові внески		6516	2313

Тема 9. Організація обліку кредиторської заборгованості

План

9.1. Поняття, визнання, види зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

9.2. Організація обліку та списання кредиторської заборгованості.

9.1. Поняття, визнання, види зобов'язань розпорядників бюджетних коштів.

Зобов'язанням є правовідношення, в якому одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь другої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, надати послугу, сплатити гроші тощо) або утриматися від вчинення певної дії (негативне зобов'язання), а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов'язку (п. 1 ст. 509 ЦК).

Отже, **кредиторська заборгованість** – це заборгованість установи іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях, і щодо якої установа має зобов'язання погасити її в певний строк.

Кредиторська заборгованість поділяється на такі види (п. 1.2 розд. I Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 02.04.14 р. № 372):

- поточна, яка виникла в поточному місяці та з дня виникнення якої ще не сплинуло 30 днів;
- прострочена кредиторська заборгованість – кредиторська заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення строку обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів на отримані товари, виконані роботи, надані послуги;
- кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, – це прострочена кредиторська заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

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».

9.2. Організація обліку 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** встановлена **тривалістю три роки**.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) **списують щокварталу** (п. 4.2 Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Мініфіну 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 Мініфіну 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 заборгованість**, 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.

Тема 10. Організація обліку доходів і витрат

План

10.1. Загальні поняття про доходи бюджетних установ, їх визнання, склад та класифікація.

10.2. Організація обліку доходів загального та спеціального фондів.

10.3. Загальні поняття про витрати бюджетних установ, їх визнання, склад та класифікація.

10.4. Організація обліку витрат загального та спеціального фондів.

10.1. Загальні поняття про доходи бюджетних установ, їх визнання, склад та класифікація.

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

Доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) (*п. 4 розд. 1 НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»*).

Залежно від джерел утворення доходи суб'єктів держсектора поділяються на два види (*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 установою основних функцій;

доходи спеціального фонду – містять обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та розподіляються на здійснення відповідних видатків згідно із законодавством, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій.

Відповідно до ст. 13 Бюджетного кодексу України **доходи**

загального фонду включають усі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спецфонду, а доходи спецфонду – власні та інші надходження суб'єктів держсектору, які мають цільове спрямування.

Доходи суб'єктів держсектору класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами (п. 1 розд. 2 НП(С)БОДС 124 «Доходи»):

- доходи від обмінних операцій;
- доходи від необмінних операцій.

До **доходів від обмінних операцій** відносяться:

- бюджетне асигнування;
- доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю;
- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності;
- доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна);
- доходи від відсотків, роялті та дивідендів;
- інші доходи від обмінних операцій.

До складу **доходів від необмінних операцій** входять:

- податкові надходження;
- неподаткові надходження (збори та платежі);
- трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів;
- надходження до державних цільових фондів;
- зобов'язання, що не підлягають погашенню.

10.2. Організація обліку доходів загального та спеціального фондів.

Доходи загального фонду

Бюджетне асигнування – повноваження суб'єкта держсектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження (п. 4 розд. 1 НП(С)БОДС 124 «Доходи»).

Не пізніше 31 грудня поточного бюджетного періоду або останнього дня іншого бюджетного періоду Казначейство закриває всі рахунки, відкриті в поточному бюджетному періоді для виконання бюджету.

Відповідно до Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219, **доходи за бюджетними асигнуваннями,**

отриманими на виконання суб'єктом держсектору своїх повноважень, визначених законодавством, обліковуються на рахунку **70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями»**, а саме:

за кредитом цього рахунка відображається 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 держсектору своїх повноважень (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування).

Відображення в обліку операцій з отримання та використання бюджетного асигнування представлено в таблиці 10.1.

Таблиця 10.1 Відображення на рахунках обліку отримання та використання бюджетного асигнування розпорядниками бюджетних коштів

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дт	Кт
Отримано асигнування	2313	7011
Списано з рахунка залишок невикористаних асигнувань	7011	2313
Наприкінці звітного періоду закрито рахунок доходів	7011	5511

Доходи спеціального фонду

Власні надходження бюджетних установ, отримані додатково до коштів загального фонду бюджету, включаються до спеціального фонду бюджету.

Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядником бюджетних коштів та державними цільовими фондами ведеться на субрахунку **7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»**, на якому відображаються за:

кредитом – збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції (робіт, послуг);

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.

В обліку операції відображаються так (таблиця 10.2):

Таблиця 10.2 Облік доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дт	Кт
Нараховано суму доходу	2111	7111
Надійшла плата за послуги з навчання	2313	2111
Наприкінці звітного періоду закрито рахунок доходів	7111	5511

Облік доходів 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, списання майна тощо та будуть використовуватися для потреб установи ведеться на субрахунку **7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі»**.

В обліку дані операції відображаються так (таблиця 10.3):

Таблиця 10.3 Облік доходів від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі бюджетної установи

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дт	Кт
Оприбутковано об'єкт основних засобів, раніше не врахований	1113	2117
Відображено дохід у сумі вартості оприбуткованого активу	2313	7112
Відображено касові видатки	2117	2313
Відображено збільшення внесеного капіталу на суму оприбуткованого об'єкта основних засобів	7112	5111

Доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету) обліковуються на субрахунку **7211 «Дохід від реалізації**

активів».

При цьому за:

кредитом цього субрахунка відображається отримання доходу суб'єктом держсектору 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.

Кошти, отримані від реалізації активів, зараховуються до складу четвертої підгрупи першої групи власних надходжень бюджетних установ (ст. 13 БК).

В обліку дані операції відображаються так (таблиця 10.4):

Таблиця 10.4 **Облік доходів від реалізації активів бюджетних установ**

Зміст операції	Бухгалтерський облік	
	Дт	Кт
Нараховано амортизацію	8014	141
Списано активи, що реалізуються	141	10, 11
Зменшено суму внесеного капіталу на вартість реалізованих активів	5111	5512
Нараховано дохід від продажу активів	2117	7211
Отримано кошти від продажу активів	2313	2117

Облік доходів від відсотків, роялті, дивідендів та коштів, що отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо їм законом надано відповідне право, ведеться на субрахунку **7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»**. Також на цьому субрахунку обліковуються доходи за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації дисконту), та відсотки за фінансовими інвестиціями.

Рахунок **74 «Інші доходи за обмінними операціями»** призначений для обліку та узагальнення інформації про інші доходи за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу:

за *кредитом* рахунка відображається збільшення (отримання) інших доходів від операцій з дооцінки активів та 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.

Розпорядники бюджетних коштів використовують однойменний субрахунок 7411 для обліку доходів за обмінними операціями, які не відображені на рахунках 70–73 цього класу, зокрема доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів.

На рахунку **75 «Доходи за необмінними операціями»** обліковується та узагальнюється інформація:

- про доходи від безплатно отриманих активів, послуг (робіт), трансфертів;

- податкові і неподаткові надходження, надходження ЄСВ;

- благодійні внески, гранти та дарунки;

- кошти, що отримують розпорядники бюджетних коштів від підприємств, організацій, фізосіб та від 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.

За *кредитом* рахунка відображається збільшення (одержання) доходу за необмінними операціями, в тому числі зарахування податкових і неподаткових надходжень, трансфертів, інших доходів за необмінними операціями до державного або місцевих бюджетів,

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

Розпорядники бюджетних коштів застосовують субрахунок **7511 «Доходи за необмінними операціями»** для обліку доходів від безплатно отриманих активів, послуг (робіт). На цьому субрахунку також обліковуються суми штрафів, неустойки, пені, отримані за рішенням сторін договору або відповідних держорганів, суду, що включаються до доходів звітного періоду відповідно до законодавства, зобов'язання, що не підлягають погашенню (крім кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув), а також

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

10.3. Загальні поняття про витрати бюджетних установ, їх визнання, склад та класифікація.

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

При цьому (п. 4 розд. I НП(С)БОДС 124):

- **обмінною операцією** є господарська операція із 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.

До витрат за обмінними операціями входять:

- оплата праці (зарплата, грошове забезпечення військовослужбовців);

- відрахування на соціальні заходи;

- матеріальні витрати (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо);

- амортизація; фінансові витрати;

- інші витрати за обмінними операціями.

Витрати за необмінними операціями включають:

- трансферти;

- інші витрати за необмінними операціями.

10.4. Організація обліку витрат загального та спеціального фондів.

Облік витрат загального та спеціального фондів ведеться наростаючим підсумком із початку бюджетного року. Наприкінці звітного періоду (кожного кварталу і року) ці рахунки закриваються на субрахунок **5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»**. На цьому субрахунку ведеться облік фінрезультатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

Відповідно до Типової кореспонденції, затвердженої наказом Мінфіну від 29.12.15 р. № 1219, закриття рахунків витрат наприкінці кожного кварталу та року відображається записом:

Дт 5511 – Кт 80–85.

Субрахунок **8013 «Матеріальні витрати»** призначений для обліку матеріальних витрат, які здійснюються суб'єктом держсектору в процесі основної діяльності та на виконання програм. Ідеться, зокрема, про витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування, а також витрати на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств, у тому числі комунальних, тощо.

На субрахунку **8113 «Матеріальні витрати»** ведеться облік матеріальних витрат, які виникають під час надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт, витрат на оплату послуг, отриманих від сторонніх підприємств.

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.

На субрахунку **8411** обліковуються втрати за активами й зобов'язаннями суб'єкта держсектору від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, витрати на відрядження тощо.

Згідно з Типовою кореспонденцією № 1219 на субрахунку 8511 ведеться облік видатків, пов'язаних із наданням субсидій, дотацій, поточних трансфертів юрособам та населенню, у тому числі з виплатою усіх видів соціальної допомоги, пільг, субсидій, стипендій, пенсій, путівок на оздоровлення, капітальних трансфертів урядам іноземних держав та міжнародним організаціям, капітальних трансфертів населенню та інших поточних видатків.

Також на цьому субрахунку 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.

Інформація про облік фактичних видатків систематизується наростаючим підсумком із початку бюджетного року до його завершення в Картках аналітичного обліку фактичних видатків. Ці картки відкриваються щомісячно та ведуться в розрізі КЕКВ на підставі даних меморіальних ордерів.

РЕКОМЕНДОВАНІ ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНІ АКТИ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202 / Міністерство фінансів України. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-nacionalnix-polozhen-standartiv-buxgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-2/123-Zapasi> (дата звернення: 03.05.2022).
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202 / Міністерство фінансів України. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-nacionalnix-polozhen-standartiv-buxgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-2/121-Osnovni-zasobi> (дата звернення: 03.05.2022).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. №1202 / Міністерство фінансів України. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-nacionalnix-polozhen-standartiv-buxgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-2/122-Nematerialni-aktivi> (дата звернення: 03.05.2022).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11> (дата звернення: 03.05.2022).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 грудня 2009 р. №1541 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення: 03.05.2022).
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0091-11> (дата звернення: 03.05.2022).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0092-11> (дата звернення: 03.05.2022).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в

- державному секторі 128 «Зобов'язання» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11> (дата звернення: 03.05.2022).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 р. №1629 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11> (дата звернення: 03.05.2022).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів» : Наказ Міністерства фінансів України від 11 листопада 2011 р. №1022 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1040-11> (дата звернення: 03.05.2022).
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 р. №1798 / Міністерство фінансів України. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=83023&stind=11 (дата звернення: 03.05.2022).
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2011 р. №1798 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12> (дата звернення: 03.05.2022).
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. №1568 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12> (дата звернення: 03.05.2022).
14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. №1568 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0902-12> (дата звернення: 03.05.2022).
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 травня 2012 р. №1568 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення: 03.05.2022).

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 15 листопада 2017 р. №943 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1478-17> (дата звернення: 03.05.2022).
17. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. №1219 / Міністерство фінансів України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28215Z.html (дата звернення: 03.05.2022).
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. №996–XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
19. Про бюджету класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14 січня 2011 р. №11 / Міністерство фінансів України. URL: zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text (дата звернення: 03.05.2022).
20. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
21. Про затвердження Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13 березня 1998р. №59 / Міністерство фінансів України. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Instrukcii-pro-služhbovi--vidryadzhennya-v-mezhax-Ukraini-ta-za-kordo> (дата звернення: 03.05.2022).
22. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 / Міністерство фінансів України. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Metodichnix-rekomendacij-z-buxgalterskogo-obliku-dlya-subyektiv-derzhavnogo-sektoru> (дата звернення: 03.05.2022).
23. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
24. Про затвердження Методичних рекомендацій з обліку запасів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. №11 / Міністерство фінансів України. URL:

- <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
25. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 р. №1203 / Міністерство фінансів України. URL: <https://pravo.uteka.ua/doc/Pro-zatverdzhennya-Planu-rahunkiv-buxgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori> (дата звернення: 03.05.2022).
26. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Національного банку України від 29 грудня 2017 р. №148 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17> (дата звернення: 03.05.2022).
27. 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 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14> (дата звернення: 03.05.2022).
28. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова Кабінету Міністрів України від 8 лютого 1995 р. №100 / Кабінет Міністрів України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP950100.html (дата звернення: 03.05.2022).
29. Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. №228 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
30. 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 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (дата звернення: 03.05.2022).
31. 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 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1416-17> (дата звернення: 03.05.2022).
32. 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 /
Міністерство фінансів України. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1248-15> (дата звернення:
03.05.2022).

33. Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закупаються за бюджетні кошти : Постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 2014 р. №117 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/117-2014-%D0%BF#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
34. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 р. № 2658 / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (дата звернення: 03.05.2022).
35. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами : Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2015 р. №1219 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16> (дата звернення: 03.05.2022).

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ І ОРГАНІЗАЦІЯХ

Конспект лекцій

Укладачі: **Дубініна** Марина Вікторівна
Ксьожик Ірина Володимирівна
Сирцева Світлана Володимирівна

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. 8,5
Тираж ___ прим. Зам. № ___

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54029, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.