

Облік фінансово-розрахункових операцій

Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

1. Принципи та форми грошових розрахунків.
2. Облік касових операцій.
3. Облік операцій з іноземною валютою.
4. Облік інших коштів.
5. Облік розрахунків із підзвітними особами.
6. Облік розрахунків із різними дебіторами і кредиторами.

Виконання кошторису пов'язане зі здійсненням розрахунків із постачальниками, бюджетом, підзвітними особами, іншими фізичними та юридичними особами, з якими бюджетні установи перебувають у господарських відносинах. Операції щодо грошових розрахунків мають бути законними, своєчасно здійсненими й завершеними до кінця бюджетного року. Тому головними завданнями обліку розрахункових операцій у бюджетних установах є: чітке дотримання чинного законодавства в обліку розрахункових операцій, а саме своєчасне й правильне відображення наявності та руху (надходження та вибуття) грошових коштів, забезпечення наявності первинних документів, контролю за своєчасністю проведення платежів, встановленого порядку розрахунків, постійний контроль за раціональним використанням коштів.

Об'єктами обліку грошових коштів і розрахунків виступають:

- облік грошових коштів у касі установи;
- облік грошових коштів установи на рахунках в органах казначейства чи установах банків;
- облік розрахунків із підзвітними особами;
- облік розрахунків із різними дебіторами і кредиторами.

Єдині вимоги до порядку ведення бюджетними установами бухгалтерського обліку руху коштів у касі, на рахунках в установах банків або в органах Державного казначейства, розрахунків із дебіторами та інших активів регламентує **Інструкція з обліку коштів, розрахунків та інших активів бюджетних установ**, затверджена наказом Державного казначейства від 26.12.2000 р. № 242.

Зазначені розрахунки здійснюються за двома формами: безготівковими і готівковими.

Безготівкові розрахунки бюджетних установ здійснюються на основі таких принципів:

- обов'язкове зберігання грошових коштів на поточних чи реєстраційних рахунках (за винятком перехідних залишків у касі);
- відкриття рахунків не в установах банків, а в органах Державного казначейства;
- застосування форм безготівкових розрахунків згідно із нормативними документами, розробленими методологічним управлінням Державного казначейства України;

- проведення списання коштів з реєстраційних рахунків установ за розпорядженням установи;
- терміновість здійснення платежів;
- проведення платежів у межах залишків на рахунках платника.

Безготівкові й готівкові розрахунки в бюджетних установах здійснюються через органи Державного казначейства України. Порядок їх здійснення регламентує **Порядок обслуговування державного бюджету за видатками**, затверджений наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89 та **Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів**, затверджений наказом Державного казначейства від 04.11.2002 р. № 205 із подальшими змінами й доповненнями, а також Інструкція № 242.

Відповідно до вказаних законодавчих документів органи Державного казначейства здійснюють розрахунково-касове обслуговування бюджетних установ шляхом проведення платежів із реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих бюджетними установами в органах Державного казначейства, як уже зазначалося в попередній темі, лише відповідно до затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду, планів спеціального фонду та планів використання бюджетних коштів та за наявності відповідного бюджетного зобов'язання.

Здійснення видатків розпорядниками бюджетних коштів за грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, проводять пріоритетно в безготівковій формі на підставі таких розрахункових документів: меморіального ордеру, платіжного доручення, вимоги-доручення, розрахункових чеків, акредитивів, векселів, які мають містити реквізити й відповідати вимогам щодо заповнення їх відповідно до **Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті**, затвердженої постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22.

Форми розрахункових документів для здійснення розрахункових операцій установа обирає самостійно і зазначає під час укладання договорів на обслуговування. Виходячи з технічних можливостей установи та обслуговуючого банку вони можуть подаватися до банку як на паперових носіях, так і у вигляді електронних розрахункових документів, використовуючи програмно-технічний комплекс «клієнт-банк». Найпоширенішими із перелічених платіжних документів у використанні щодо бюджетних установ є **платіжні доручення**, які є підставою для здійснення видатків розпорядників коштів. Їх застосовують для розрахунків за фактично отримані матеріальні цінності (виконані роботи, надані послуги), у порядку попередньої оплати, для завершення розрахунків за актами попередньої звірки взаємної заборгованості, для переказу бюджетних коштів підвідомчим установам, для перерахування сум, які належать фізичним особам (заробітної плати, стипендії, пенсії та інших грошових доходів) на їхні рахунки, відкриті в установах банків.

Платіжні доручення готуються власниками рахунків і підтверджуються документами, які свідчать про цільове спрямування коштів (рахунки, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, трудові угоди, договори на виконання робіт, звіти про результати здійснення процедур закупівель товарів і послуг за державні кошти). Для окремих видатків Міністерства оборони України та інших органів виконавчої влади, що становлять державну таємницю, перелік яких узгоджується із Державним казначейством України та відповідними органами виконавчої влади, незалежно від суми разового платежу подання підтверджувальних документів не потрібне.

Порядок оформлення і подання платіжних доручень органам Державного казначейства регламентується вимогами щодо обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів, згідно з якими розпорядник коштів як споживач має сплатити належну суму виконавцеві за умови реалізації цих зобов'язань.

Платіжні доручення подають до органів Державного казначейства у двох примірниках. Платіжне доручення містить такі реквізити:

номер; дату операції; визначення платника; код платника; код банку платника; рахунок № (платника); суму; одержувача; код (одержувача); банк одержувача; код банку одержувача; рахунок № (одержувача); призначення платежу.

Розпорядники бюджетних коштів зазначають у платіжному дорученні дату валютування, яка має бути в межах одного бюджетного періоду й терміну дії платіжного доручення.

Дата платіжного доручення має відповідати даті його фактичного подання або даті наступного дня, якщо документи надійшли після операційного часу. Термін дії платіжного доручення встановлюється у межах 10 календарних днів від дня його виписки, день заповнення платіжного доручення не враховується.

У полі «Призначення платежу» платіжного доручення зазначають такі реквізити: реєстраційний номер зобов'язання; код оплати; код економічної класифікації видатків бюджету.

Реєстраційний номер присвоюють за допомогою програмного забезпечення кожному бюджетному зобов'язанню, а також проставляють на документі, що підтверджує факт взяття на облік бюджетного зобов'язання, або в графі «Примітка» реєстру бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів (у випадках, коли документи розкривають плани оперативної діяльності чи специфіку органів державної влади, що забезпечують оборону або безпеку України).

Код оплати проставляють згідно із довідником, який формується Державним казначейством України.

Платіжні доручення перевіряються щодо правильності заповнення реквізитів та призначення платежу: назви документа; номери документа, числа, місяця, року складання; назви та коду (номеру) установи платника та одержувача коштів, номерів рахунків за дебетом і кредитом; назви установи банку, органу Державного казначейства України (одержувача та платника коштів) і номери коду; суми платежу (цифрами та літерами); назви (вид товарів, робіт, послуг), за які здійснюється оплата, номери і дати документа, на підставі якого здійснюється платіж (договір, рахунок, товарно-транспортний документ), номери і дати; кодів бюджетної класифікації доходів та видатків при здійсненні видатків із бюджету, перерахуванні коштів до бюджету або перерозподілі бюджетних коштів.

Подання платіжних доручень до органів Державного казначейства здійснюють одночасно в паперовій та електронній формі. Виписки за здійснені операції надають за результатами попереднього операційного дня.

Після проведення платежу на платіжних дорученнях, за якими проведено оплату, ставиться відмітка у вигляді штампа «Сплачено».

Форму безготівкових розрахунків вимоги-доручення через органи Державного казначейства застосовують для здійснення безготівкових розрахунків у разі примусового списання (стягнення) із

реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків розпорядників, одержувачів та рахунків інших клієнтів лише у випадках, установлених законами України та за рішенням суду.

Порядок примусового списання коштів із рахунків установ та організацій, відкритих в органах Державного казначейства, затверджений наказом ДКУ від 05.10.2001 р. № 175. Примусове списання (стягнення) коштів із рахунків, які відкриті на ім'я органів Державного казначейства в установах Національного банку України та комерційних банків, здійснюється в порядку, визначеному постановою Правління Національного банку України від 27.12.1999 р. № 621 **«Про затвердження Інструкції про міжбанківські розрахунки в Україні» та Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті** від 29.03.2001 р. № 135.

Примусове списання (стягнення) коштів із реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків, на яких обліковуються кошти загального і спеціального фондів установ та організацій, та рахунків інших клієнтів, що відкриті в органах Державного казначейства, проводять органи Державного казначейства за платіжними вимогами.

Платіжна вимога — розрахунковий документ, що містить вимогу стягувача або за договірною списання одержувача до банку, який обслуговує платника, здійснити без погодження із платником переказ певної суми коштів із рахунка платника на рахунок одержувача.

Платіжну вимогу та супровідні документи стягувач подає до банку, що його обслуговує, або до органу Державного казначейства, в якому обслуговується установа — боржник. Платіжна вимога і супровідні документи є обов'язковими. Розпорядження стосовно примусового стягнення оформляється на бланку платіжної вимоги за формою, згідно із вимогами до заповнення реквізитів розрахункових документів, затверджених Національним банком України.

У рядку «Платник» вказується назва установи — боржника;

у полі «Рахунок №» — номер реєстраційного, спеціального реєстраційного або рахунка іншого клієнта; у рядку «Банк платника» зазначається назва органу Державного казначейства, в якому відкрито реєстраційний, спеціальний реєстраційний рахунок або рахунок іншого клієнта; у рядку призначення платежу міститься інформація, яку стягувач заповнює залежно від конкретного випадку примусового списання коштів.

За примусового списання коштів на підставі виконавчого документа чи за здійснення примусового списання відповідно до ст. 8 Господарського процесуального Кодексу, стягувач подає до органу Державного казначейства відповідний виконавчий документ, на підставі якого оформлено платіжну вимогу, копію претензії та відповідь платника на претензію.

Платіжну вимогу та супровідні документи, як зазначалося, стягувач подає до банку, що його обслуговує, чи до органу Державного казначейства, де обслуговується боржник.

Після перевірки установа банку, орган Державного казначейства надсилає їх до органу казначейства, де обслуговується платник.

Банк стягувача приймає платіжні вимоги впродовж 10 календарних днів від дати їх складання, а орган Державного казначейства, в якому обслуговується установа — боржник, — упродовж 30 календарних днів від дати їх складання.

При надходженні платіжної вимоги до органів Державного казначейства безпосередньо від стягувача термін дії платіжної вимоги не має перевищувати 10 днів від дня її складання.

Платіжні вимоги, що надходять до казначейства впродовж операційного часу, виконуються в день їх надходження.

У разі відсутності коштів на рахунку розпорядника, одержувача бюджетних коштів або інших клієнтів для виконання платіжних вимог вимоги в той самий день повертаються без виконання стягувачу.

Реєстрацію документів, що надійшли до органу Державного казначейства, здійснюють у журналі реєстрації розрахункових документів щодо примусового списання (стягнення) коштів; платіжні вимоги передаються виконавцю під підпис у журналі реєстрації розрахункових документів щодо примусового списання коштів для проведення стягнення.

Примусове списання (стягнення) коштів загального фонду державного бюджету проводиться органами Державного казначейства в межах асигнувань на поточний рік і за наявності на відповідних реєстраційних рахунках та рахунках інших клієнтів коштів за відповідними кодами бюджетної класифікації. Примусове списання коштів здійснюється за тим самим кодом економічної класифікації видатків бюджету, за яким би здійснювався платіж, якби оплата була проведена не примусово. Витрати, пов'язані із урегулюванням господарського спору, санкцій за іншими видатками, стягуються за кодом 1139 «Оплата інших послуг та інші видатки».

Після проведення примусового списання (стягнення) коштів розпорядники та одержувачі бюджетних коштів мають увідповіднити облік зареєстрованих в органах Державного казначейства зобов'язань до проведених операцій і внести відповідні зміни до кошторису доходів та видатків.

Використання банківських платіжних карток, акредитивів та векселів як платіжних документів регулюється окремими нормативно-правовими актами Національного банку.

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

Цією формою розрахунків передбачена участь:

заявника акредитива — платника, що звертається до банку, який його обслуговує, про відкриття акредитива;

банку-емітента — банку платника, що відкриває акредитив своєму клієнтові;

банку-виконавця, що здійснює платіж за акредитивом;

бенефіціара — юридичної особи, на користь якої встановлений акредитив.

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

Розрізняють такі види акредитивів:

- покритий, коли кошти платника завчасно в повному обсязі бронюються на окремому рахунку в банку-емітенті або банку-виконавці;
- непокритий — оплата за яким, у разі тимчасової відсутності коштів на рахунку платника, гарантується банком емітентом за рахунок банківського кредиту, і банк-емітент надає банку-виконавцю право списувати платежі на користь постачальника-отримувача коштів зі свого кореспондентського рахунка;
- відкличний — це акредитив, який може бути змінений або анульований банком-емітентом на вимогу покупця без попереднього погодження з постачальником;
- невідкличний акредитив — це акредитив, який не можна замінити або анулювати без згоди постачальника, на користь якого було відкрито акредитив.

Т

ермін дії акредитива встановлюється відповідно до чинного законодавства.

Меморіальні ордери застосовують для оформлення внутрішньобанківських операцій, операцій щодо списання коштів із рахунка платника, здійснення договірного списання з рахунка свого клієнта на підставі його письмового доручення або розпорядження стягувача про списання коштів із рахунка платника.

Розрахункові чеки використовують у безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи, надані послуги). Їх застосовують лише для безготівкових переказів із рахунка чекодавця на рахунок одержувача коштів, і вони не підлягають оплаті готівкою (фізичні особи можуть обмінювати розрахунковий чек на готівку або отримувати решту із суми розрахункового чека, але не більш як 20 відсотків від суми чека).

Для гарантованої оплати розрахункових чеків чекодавці бронюють кошти у банку на окремому аналітичному рахунку «Розрахунки чеками»

Термін дії чекової книжки — один рік, розрахункового чека, що видається фізичній особі для одноразового розрахунку, — 3 місяці. Чекова книжка може видаватися для розрахунків із будь-яким конкретним постачальником або з різними постачальниками.

Чек із чекової книжки виписується при здійсненні платежу і видається при отриманні товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Під час виписування чека чекодавець обов'язково переписує залишок ліміту із корінця попереднього чека на корінець виписаного і вказує новий залишок ліміту, а також дотримується всіх правил заповнення.

Розрахункові чеки та чекові книжки є бланками суворого обліку.

Виготовляються чеки на замовлення комерційного банку за зразком, затвердженим Національним банком України, брошуруються у чекові книжки по 10, 20, 25 аркушів. Для розрахунків, що використовуються фізичними особами для здійснення одноразових операцій, виготовляються окремі бланки.

Готівкова форма розрахунків застосовується для розрахунків із фізичними особами із виплат, пов'язаних з оплатою праці, грошового забезпечення, стипендії, соціальних виплат підзвітних сум,

за спеціальними видами платежів, із відшкодування завданих збитків, а також розрахунків з підприємцями за матеріальні цінності, надані послуги і виконані роботи в межах наявних коштів як за рахунок коштів, одержаних із кас банків, так і за рахунок готівкової виручки.

До розрахунків готівкою підприємств, відповідно до положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, встановлена гранична сума обмеження у десять тисяч гривень. Кількість підприємств і підприємців, з якими проводять розрахунки, впродовж дня не обмежується.

Операції, пов'язані із прийманням і виданням готівкових коштів за проведення розрахунків через касу установи із відображенням цих операцій у касовій книзі, називають касовими (рис. 2.7).

Облік касових операцій у бюджетних установах здійснюється відповідно до **Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637 (далі — Положення № 637)**.

Це Положення регламентує порядок організації готівкових розрахунків, оформлення касових операцій, норми й терміни зберігання готівки в касі, ведення касової книги та обов'язки касира, а також визначає контроль та законність проведення касових операцій.

Готівка, одержана установами, має витратитися суворо за цільовим призначенням відповідно до кошторисів бюджетних установ.

За казначейського обслуговування кошторисів уся виручка, що надходить готівкою до каси установи, має зараховуватися на рахунки, відкриті в органах Державного казначейства.

Використання виручки, що надходить готівкою, без попереднього зарахування її на рахунки забороняється.

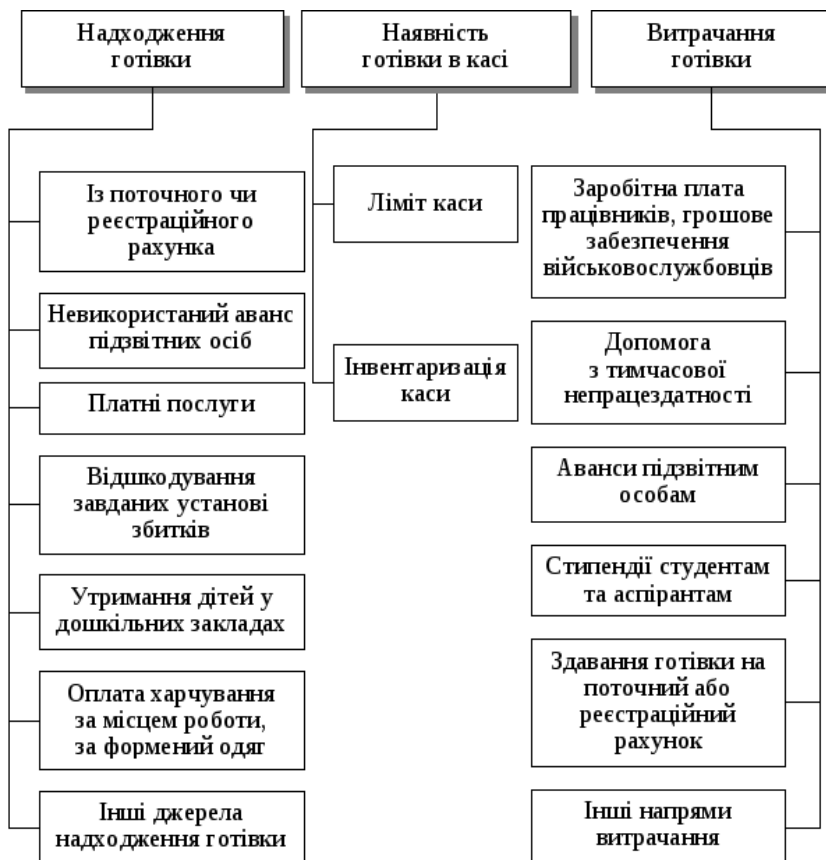


Рис. 2.7. Схема наявності та руху грошових коштів у касі бюджетної установи

Розмір суми грошових коштів у касі на кінець робочого дня обмежується лімітом.

Установлення ліміту каси проводиться установою самостійно на підставі розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі, що підписується головним бухгалтером та керівником установи (або уповноваженою ним особою). До розрахунку приймається строк здавання установою готівки для її зарахування на рахунки, визначений відповідним договором банківського рахунку. Установлений ліміт каси затверджується внутрішніми наказами (розпорядженнями) установи.

Кожна установа визначає ліміт каси з урахуванням режиму і специфіки його роботи, віддаленості від банку, обсягів касових оборотів (надходжень і видатків за всіма рахунками), установлених строків здавання готівки, тривалості операційного часу банку тощо.

Понад встановлені ліміти в касі установи можуть зберігатися гроші на виплату заробітної плати, стипендії, допомоги з тимчасової непрацездатності лише впродовж трьох робочих днів, включно із днем отримання готівки в банку. Після цього готівку здають у банк. Якщо в окремі дні немає перевищення ліміту каси, в ці дні готівкову виручку до кас банків можна не здавати.

Усі касові операції ведуться касиром або іншим працівником, який призначається на цю посаду керівником установи.

Касир здійснює приймання грошей у касу, видачу їх, ведення касової книги, несе повну матеріальну відповідальність за збереження прийнятих ним грошових коштів та інших цінностей, на нього покладено повну матеріальну відповідальність за функції щодо видавання—приймання, зберігання готівки та складання касового звіту. Касиру забороняється передовіряти виконання своїх обов'язків іншим особам. За потреби тимчасової заміни касира виконання його функціональних обов'язків за письмовим наказом керівника покладається на іншого працівника, з яким також укладається договір на повну матеріальну відповідальність.

Цінності, що перебувають під звітом касира, передаються тимчасово призначеному касирові в присутності керівника та головного бухгалтера або в присутності комісії, призначеної керівником підприємства. Про результати перерахування й передавання цінностей складають акт за підписами зазначених осіб.

Якщо установа має велику кількість підрозділів, виплата заробітної плати й допомоги з тимчасової непрацездатності може здійснюватися за письмовим наказом керівника іншими, крім касира, особами, з якими також укладаються письмові договори про повну матеріальну відповідальність.

Готівку в касу із реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства касир отримує за грошовими іменними чеками.

Порядок видавання готівки розпорядникам бюджетних коштів, одержувачам коштів державного бюджету та іншим клієнтам здійснюється відповідно до наказу Державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89 «Про затвердження Порядку обслуговування державного бюджету за видатками».

Для оформлення документів на отримання та повернення заробітної плати, стипендії, допомоги, видатків на службові відрядження та інших коштів, що видаються на видатки, які не можуть бути проведені безготівковою оплатою, бюджетні установи й організації подають до органів

Державного казначейства заявку на видачу готівки та платіжне доручення на переказ готівкових коштів.

Заявки подають у двох примірниках, один із яких після видачі готівки повертається установам із відповідним відбитком штампа казначейства, зберігається як обов'язковий документ і є додатком до бухгалтерських реєстрів, що підтверджують обсяг і цільове спрямування коштів. У заявках на видавання готівки вказують суми прибуткового податку з громадян, суми нарахувань до фонду соціального страхування України, суми страхових внесків до Пенсійного фонду та інші податки й обов'язкові платежі, які утримані та нараховані на фонд заробітної плати відповідно до чинного законодавства.

Готівка на придбання продуктів харчування та медикаментів одержувачам бюджетних коштів видається на підставі заявки, але за наявності дозволу головного розпорядника бюджетних коштів. Після отримання матеріальних цінностей, придбаних за готівку, до органів Державного казначейства надаються документи, які підтверджують здійснені видатки та взяття на облік (акт придбання матеріальних цінностей, прибуткову накладну, роздавальну відомість).

Підтверджувальні документи подають упродовж трьох днів після придбання.

На підставі перевіреної заявки органи Державного казначейства України виписують на касирів чи уповноважених осіб, указаних у заявці, грошові чеки на отримання готівки, які реєструються в журналі реєстрації виданих чекових книжок із зазначенням номерів чеків та осіб, котрі отримали чекові книжки. Отримання готівки проводиться з поточних рахунків, відкритих в установах банків на ім'я органів Державного казначейства за балансовими рахунками групи 257 «Кошти до виплати» Плану рахунків комерційних банків України. На ці рахунки переказують кошти до виплати без перерахувань.

Невикористана готівка повертається одержувачами бюджетних коштів безпосередньо на цей самий рахунок за відповідним документом, під час заповнення якого обов'язково вказують номер реєстраційного рахунка.

Надходження і видача готівки установами відображається у касовій книзі. Кожна установа, що є юридичною особою і має касу, для обліку готівкових операцій у національній валюті України веде одну касову книгу. На кожну іноземну валюту відкривається окрема касова книга.

Касова книга — це обліковий реєстр, призначений для аналітичного обліку і контролю касових операцій, що ведеться у відомому студентам порядку. Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані, скріплені печаткою підприємства та засвідчені підписами керівника підприємства та головного бухгалтера. Записи здійснюються у двох примірниках, перший примірник залишається в касовій книзі, другий має бути відривним і є звітом касира. За операціями з одержання або видавання готівки записи здійснюються за кожним прибутковим і видатковим касовим ордерами в день їх надходження або видачі. Готівка, видана за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями на виплати, пов'язані з оплатою праці, стипендії, інших виплат соціального характеру, відображається в касовій книзі після завершення термінів цих виплат. Записи до касової книги здійснюються шляхом уведення потрібної інформації з первинних касових документів на початку наступного робочого дня (із залишками на кінець попереднього дня), вони містять всі реквізити, передбачені формою касової книги. Сторінки касової книги нумерують у порядку зростання. Виправлення в касовій книзі не допускаються, але якщо їх

зроблено, то вони засвідчуються підписами касира та головного бухгалтера або особи, котра його заміщує.

Касова книга може вестися і в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведуть касову книгу, має забезпечувати візуальне відображення і роздрук документів «Вкладний аркуш касової книги» та «Звіт касира», які за формою і змістом відтворюють зміст касової книги в паперовій формі. Паралельно складається машинограма «Звіт касира». Машинограма «Зведена відомість оборотів за субрахунками» призначена для синтетичного обліку касових операцій.

Наприкінці робочого дня касові операції за день підсумовують, виводять залишок готівки в касі на початок наступного дня і передають із прибутковими і видатковими ордерами та підтверджувальними документами до бухгалтерії як звіт касира.

Правильність оформлення касових документів та їх обґрунтованість перевіряє бухгалтер, який проти кожного прибуткового чи видаткового документа проставляє шифр кореспондуючих рахунків.

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або уповноважену керівником особу.

Документальне оформлення надходження і видавання грошових коштів бюджетних установ здійснюють на підставі належним чином оформлених прибуткових і видаткових касових ордерів.

Касові ордери — це документи, що засвідчують законність надходження грошових коштів до каси та їх витрачання за цільовим призначенням. Типові форми і порядок їх затверджено наказом Міністерства статистики України від 15.02.1996 р. № 51 «Про затвердження типових форм первинного обліку касових операцій».

Оприбутковування готівки проводять за касовим ордером № КО-1, підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником установи. Про приймання готівки видається відривна квитанція за підписом головного бухгалтера або відповідальної особи і касира, засвідчена печаткою (штампом) установи.

Видача готівки з каси установи проводиться за видатковими касовими ордерами № КО-2 або належно оформленими платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особами, які на це уповноважені. Якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є дозвільний надпис керівника, то підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий.

Прибуткові та видаткові ордери і квитанції до них заповнюються бухгалтером лише чорнильною або кульковою ручкою, за допомогою друкарських машинок, комп'ютерних засобів, які забезпечують належне збереження цих записів упродовж установленого для зберігання документів терміну.

У прибуткових і видаткових касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи.

Видання прибуткових і видаткових касових ордерів і документів на руки особам, котрі вносять або одержують готівку, забороняється. Приймання і видачу готівки можна проводити лише у день їх

складання. Прибуткові ордери або видаткові касові документи одразу після одержання або видачі за ними готівки підписує касир, а на доданих до них документах ставиться штамп або надпис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання їх до каси установи реєструються в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі платіжних відомостей на виплати, пов'язані з оплатою праці, реєструють після здійснення цих виплат.

Видачу готівки із каси здійснюють лише особі, зазначеній у видатковому документі. До того ж гроші можуть видаватися за дорученням, оформленим в установленому порядку.

Після видачі заробітної плати, стипендії за платіжними відомостями касир у платіжній відомості проти прізвища осіб, яким не здійснено виплату, ставить штамп «Депоновано». Депоновані суми, що підлягають здаванню до банку, оформлюють видатковим касовим ордером із відображенням цієї операції в касовій книзі, підставою для цього є квитанція до заявки на внесення готівки до установи банку.

Видача готівки з каси, не підтверджена підписом одержувача у видатковому документі, для виведення залишку готівки в касі не приймається.

З метою контролю за збереження готівкових коштів в установах та організаціях проводять інвентаризацію кас. Для проведення інвентаризації каси за письмовим наказом керівника призначається комісія, яка по завершенні інвентаризації каси складає акт, в якому за наявності розбіжностей із даними обліку вказується сума нестачі або надлишків та обставини їх виникнення.

Щоденний звіт касира підлягає ретельній перевірці бухгалтером, до функціональних обов'язків якого належить перевірка звітів касира та ведення синтетичного обліку касових операцій. Бухгалтерські записи ведуться на підставі перевірених відривних листків другого примірника касової книги і доданих до них документів та систематизуються в меморіальному ордері № 1 (Накопичувальна відомість за касовими операціями, форма № 380 бюджет). Якщо касові операції здійснюються в національній та іноземній валюті, тоді меморіальні ордери складають і нумерують відповідно № 1—1, № 1—2 тощо.

Для синтетичного обліку наявності та руху грошових коштів у касі призначений активний грошовий рахунок № 30 «Каса», який має два субрахунки: № 301 «Каса в національній валюті» та № 302 «Каса в іноземній валюті».

У накопичувальній відомості за касовими операціями за субрахунком № 302 «Каса в іноземній валюті» за кожним звітом касира записи здійснюються окремими рядками в національній та іноземній валюті, яку застосовували для касової операції. За кожним найменуванням валюти в обліку установи ведуться окремі рахунки третього порядку залежно від виду валюти. Курсова різниця на готівку, що зберігається в касі установи, відображається в кореспонденції із субрахунком 442 «Інша переоцінка».

Основні бухгалтерські проведення з обліку касових операцій наведено у табл. 2.6.

Зміст операцій	Дебет	Кредит
----------------	-------	--------

1. Видано під звіт готівку працівникам на службові відрядження	362	301
2. Отримано в касу готівку із поточних, реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунків за прибутковими касовими ордерами	301, 302	313, 314, 321, 323, 324
3. Надійшли до каси кошти за харчування працівників за місцем роботи, утримання дітей у дитячих дошкільних закладах	301	364, 674
4. Виплачено заробітну плату працівникам установи	661	301
5. Внесено готівку із каси на реєстраційний рахунок	321	301
6. Повернуто із каси готівку за надлишково сплачені кошти за проживання в гуртожитку	364	301
7. Надійшла до каси плата за телефонні переговори та інші кошти, які, відповідно до чинного законодавства України, йдуть на відшкодування касових видатків	301	364, 801, 802— 813
8. Повернуто підзвітною особою залишок авансу до каси установи	301	362

Для відображення операцій із готівкою в касі бюджетної установи призначені картки аналітичного обліку готівкових операцій, в яких готівкові операції відображають у розрізі кодів бюджетної класифікації і видів коштів, окремо за загальним та спеціальним фондами й видами коштів спеціального фонду. Також у розрізі кодів виводиться залишок готівки на початок і кінець дня. Картка відкривається щомісячно, записи в ній здійснюють на підставі кожного звіту касира.

Розпорядники бюджетних коштів за окремими напрямками витрат, установлених законодавством, можуть здійснювати розрахунки в іноземній валюті. Для здійснення таких операцій установи відкривають рахунки в установах банків за відповідними балансовими рахунками згідно із вимогами нормативних актів Національного банку України.

Після відкриття в установах банків рахунка для обліку операцій в іноземній валюті бюджетна установа подає до відповідного органу Державного казначейства довідку банку про відкриття рахунка на її ім'я.

За необхідності здійснення розрахунків за зобов'язаннями, пов'язаними із міжнародною діяльністю, бюджетні установи узгоджують із Державним казначейством України питання щодо можливості переказу наявних на рахунках Державного казначейства України коштів в іноземній валюті чи необхідності здійснення її закупівлі. Під час погашення таких зобов'язань Державне казначейство України на підставі поданої заявки-доручення, виходячи із наявності коштів на валютних рахунках, відкритих на ім'я Державного казначейства, та потреби в іноземній валюті приймає рішення про переказ коштів із валютного рахунка на рахунок бюджетної установи, відкритий в установі банку, і готує платіжний документ на переказ коштів в іноземній валюті з рахунка Державного казначейства України на рахунок бюджетної установи, вказаний у заявці.

Якщо розрахунки бюджетних установ здійснюються за зобов'язаннями, які виникають за укладання угод, не пов'язаних із міжнародною діяльністю, такі бюджетні установи подають до органів Державного казначейства України заявку за встановленою формою та платіжне доручення на переказ коштів із відповідних рахунків у національній валюті для закупівлі іноземної валюти на міжбанківській валютній біржі. Разом із платіжним дорученням подають підтверджувальні документи в установленому порядку.

У разі можливості здійснення видатків в іноземній валюті за рахунок коштів, наявних на валютних рахунках, відкритих на ім'я Державного казначейства України в установах банків, установа подає до Державного казначейства України заявку-доручення на здійснення видатків в іноземній валюті.

Проведення видатків бюджетних установ в іноземній валюті регулює Порядок обслуговування державного бюджету за видатками, затверджений наказом Державного казначейства України від 25.05.2004 року № 89.

Для відкриття валютних рахунків бюджетні установи подають до банків такі документи: заяву на відкриття рахунка, підписану керівником і головним бухгалтером; копію свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчену нотаріально; копію статуту, засвідчену нотаріально; копію документа, що підтверджує взяття установи на податковий облік, засвідчену податковим органом; картку зі зразками підписів осіб, яким, відповідно до чинного законодавства чи установчих документів установи, надано право розпоряджатися рахунком і підписувати розрахункові документи.

Надходження валюти до бюджетних установ може здійснюватися у вигляді цільового фінансування бюджету на зміцнення матеріально-технічної бази, оплати нерезидентами наданих послуг, виконаних робіт за міжнародними програмами співпраці, оплати ліцензій на впровадження винаходів, новітніх технологій, оплати за навчання, стажування, лікування іноземних громадян, гуманітарної допомоги.

Порядок використання гуманітарної допомоги у вигляді коштів в іноземній валюті одержувачами такої допомоги затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.03.2000 року № 542, згідно з якою іноземна валюта, що надійшла як благодійна допомога, використовується винятково на цілі, визначені іноземним договором для:

- розрахунків із резидентами й нерезидентами за придбання товарів (виконання робіт чи надані послуги), відповідно до законодавства;
- продажу на міжбанківському валютному ринку для подальших розрахунків із резидентами за придбання товарів (виконання робіт, надані послуги);

- переказу на власні рахунки в іноземній валюті, відкриті в уповноважених банках, фізичним та юридичним особам, які потребують гуманітарної допомоги і яким вона безпосередньо призначена.

Для здійснення розрахунків за придбання товарів (робіт, послуг) одержувач благодійної допомоги надсилає заяву й доручення на продаж іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України із подальшим зарахуванням сум у гривнях на свій поточний рахунок.

Грошові кошти в іноземній валюті обліковуються окремо за кожною валютою у переведенні на грошову одиницю України за офіційним обмінним курсом НБУ.

Використання готівкової іноземної валюти установами з власних поточних рахунків регулюється Постановою НБУ від 26.03.1998 року № 119 «Про затвердження Правил використання готівкової іноземної валюти на території України» з останніми змінами та доповненнями від 23.12.2003 року № 571. Відповідно до вказаних правил використання готівкової іноземної валюти бюджетним установам та організаціям дозволяється для забезпечення витрат працівників установ на відрядження за кордон (оплата добових, витрат, пов'язаних із найманням житлового приміщення, оплатою готелю, бронюванням місць у готелях, транспортних витрат). Порядок видачі готівкової валюти здійснюється згідно із чинним законодавством України про відшкодування витрат на відрядження за кордон (див. розділ 3.5 «Облік розрахунків із підзвітними особами»).

Облік коштів в іноземній валюті, які надходять і використовуються бюджетними установами, здійснюється згідно із вимогами, визначеними Порядком відображення в обліку операцій в іноземній валюті, затвердженим наказом Державного казначейства України від 24.07.2001 року № 126.

Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті бюджетними установами здійснюють на тих самих класах рахунків, що й облік гривневих операцій за субрахунками, встановленими Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (табл. 2.7).

Облік наявності та руху грошових коштів в іноземних валютах на валютному рахунку в банку здійснюють на активному субрахунку № 318 «Поточні рахунки в іноземній валюті», підставою для записів у якому є виписки банків із валютних рахунків установи. Операції з руху коштів загального фонду державного бюджету в іноземній валюті оформлюють окремими меморіальними ордерами за видами валют — меморіальний ордер № 2, форма № 381; за операціями руху коштів спеціального фонду в іноземній валюті — в меморіальному ордері № 3, форма № 382.

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Надійшло на розподільний валютний рахунок: фінансування із бюджету; валюти грантів за міжнародними проектами	318/1 318/1	681,701, 702 712
Проведено банківською установою	318	318/1

впродовж 5 днів перерозподілу коштів із розподільного валютного рахунка на основний вал. рахунок		
Нараховані курсові різниці на залишок іноземної валюти на рахунках в установах банку у разі збільшення курсу у разі зменшення курсу	318 442	442 318
Отримано в касу готівки у валюті з валютного рахунка	302	318
Видано із каси іноземної валюти під звіт	362	302
Перераховано кошти на рахунок банку для придбання іноземної валюти відповідно до чинного законодавства	364	321,313, 323
Зараховано кошти в іноземній валюті, придбані через банк	318	364
Перераховано банку за послуги з придбання валюти	801, 802, 811	321,313, 323
Перераховано до Пенсійного фонду 1,5 % від суми придбання валюти	651	323,321,313,
Списано за рахунок винної особи суми боргу за несвоєчасне повернення залишку валютних коштів, отриманих для відрядження за кордон	363	362
Внесено до каси суму виявленої нестачі валюти в потрібному розмірі	301	363
Затверджені звіти про використання коштів та списані на видатки	801,802, 813	362

Аналітичний облік операцій за кожною валютою ведуть на картках: форма № 292-а або в книгах ф. № 292.

Облік готівкової валюти в касі ведуть на активному субрахунку № 302 «Каса в іноземній валюті».

Для аналітичного обліку наявності та руху валютної готівки відкривають окрему касову книгу, в якій обліковують кожну валюту окремо.

Меморіальні ордери № 1, форма № 380 за касовими операціями за кожним видом валюти складають окремо.

Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті відображається в регістрах бухгалтерського обліку в національній валюті України шляхом переведення суми іноземної валюти за валютним курсом із одночасним відображенням операцій в іноземній валюті (рис. 2.8).

Переведення операцій, здійснених в іноземній валюті, в національну валюту України проводять на дату здійснення операції.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншій установі або отримана від інших осіб, переводиться в національну валюту України за валютним курсом на дату одержання авансу чи попередньої оплати.

Статті балансу, що відображають грошові кошти в касі, на рахунках в установах банків, а також активи й зобов'язання, що будуть сплачені у фіксованій чи визначеній сумі грошей, — це монетарні статті.

Вони відображаються в національній валюті України за валютним курсом на звітну дату.

Курсова різниця визначається на дату здійснення операції й на звітну дату.

Основні засоби, матеріали та інші статті (отримані безкоштовно) — немонетарні статті, що пов'язані з операціями в іноземній валюті, у національну валюту України переводять за валютним курсом на дату визначення справедливої вартості.

Курсова різниця відображається у складі власного капіталу як результат переоцінок і фіксується в обліку на субрахунку № 442 «Інша переоцінка». Від'ємну суму курсової різниці відображають за дебетом вказаного рахунка, за кредитом субрахунка здійснюють бухгалтерський запис у разі збільшення курсу.

Залишки коштів у бухгалтерському обліку за субрахунками рахунків № 31 і № 32 мають відповідати залишкам коштів за випискою органу Державного казначейства або установи банку із відповідного реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунка установи.

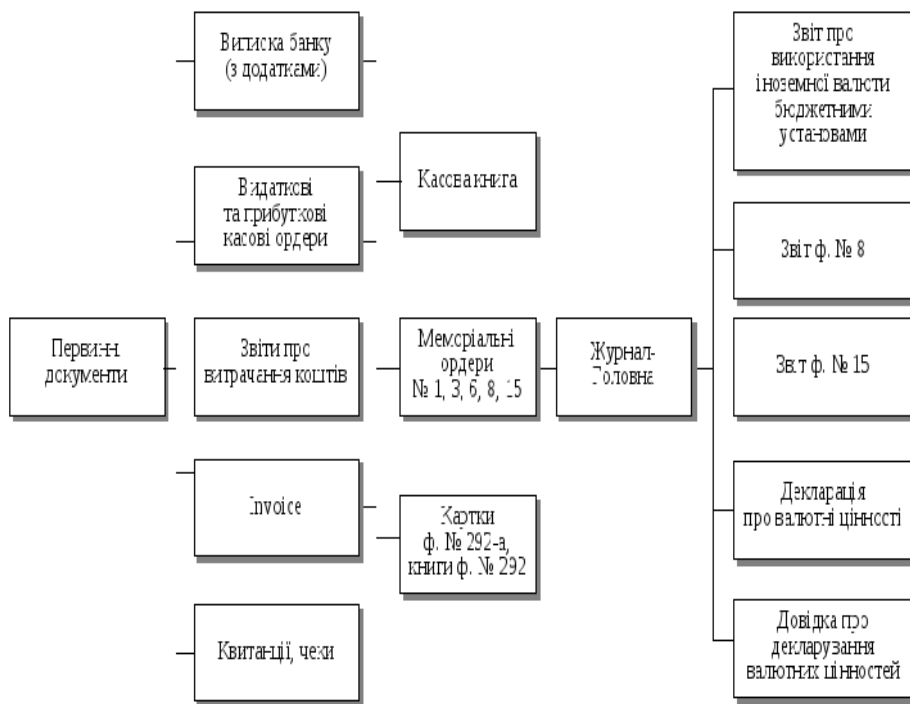


Рис. 2.8. Схема облікового процесу операцій із іноземною валютою

До класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» належить також балансовий рахунок № 33 «Інші кошти». На рахунках цієї групи обліковуються оборотні активи бюджетних установ у формі еквівалентів грошових коштів, тобто коштів, що містяться в акредитивах, у чекових книжках, в оплачених талонах на бензин, оплачених путівках до санаторіїв, будинків відпочинку, турбаз, пансіонатів, в оплачених проїзних документах, талонах на харчування, у повідомленнях на поштові перекази, поштових марках і марках держмита, облігаціях позик, у бланках трудових книжок і вкладишах до них, атестатів, дипломів, студентських та учнівських квитків, залікових книжок, бланках посвідчень і інших грошових документах. Також на рахунках цієї групи обліковують кошти в дорозі. Цей рахунок активний, він розподіляється на чотири субрахунки:

№ 331 «Грошові документи в національній валюті»;

№ 332 «Грошові документи в іноземній валюті»;

№ 333 «Грошові документи в дорозі в національній валюті»;

№ 334 «Грошові документи в дорозі в іноземній валюті».

Грошовими документами вважаються документи, які перебувають в касі установи, прийом і видача яких через касу бюджетної установи оформлюється відповідно прибутковими і видатковими касовими ордерами, на яких ставиться штамп «Фондовий» або робиться такий само надпис від руки червоним чорнилом. Облік цих операцій ведеться окремо від грошових коштів. Реєстрація прибуткових і видаткових фондових ордерів ведеться в журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів на окремих аркушах. Грошові документи зберігаються в касі установи у сейфах чи металевих шафах. Вимоги щодо збереження грошових документів ті самі, що й до грошових коштів у касі бюджетної установи.

Одним із видів грошових документів є акредитив. Акредитиви можуть застосовуватися установами за коштами як загального, так і спеціального фондів бюджету.

Акредитивну форму розрахунків застосовують з метою гарантування платежів постачальників. Її сутність полягає в тому, що платник доручає своєму банку здійснити платіж за місцем знаходження постачальника. Умови та порядок здійснення розрахунків за акредитивами передбачаються в договорі між одержувачем платежу та заявником акредитива. Порядок здійснення безготівкових розрахунків за акредитивною формою детальніше описано у розділі 3.1. Додамо лише, що порядок оформлення акредитивів і терміни їх дії для установ, що здійснюють казначейське обслуговування кошторисів, встановлює Державне казначейство України; для установ, рахунки яких згідно із чинним законодавством залишені в установах банків, — Національний банк України.

Суми коштів за акредитивами обліковуються на субрахунку № 331 і відображаються в обліку такими бухгалтерськими записами:

На суму виставленого акредитива:

Д331 К313, 323.

На суми використаних акредитивів:

Д10, 20, 23 К331.

Окремим видом грошових документів є лімітовані чекові книжки, на яких обліковують депоновані суми для скорочення термінів розрахунків готівкою за отримані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги, які використовують лише для перерахувань з рахунка чекодавця на рахунок одержувача коштів і які не підлягають сплаті готівкою. Депоновані суми за лімітованими чековими книжками виступають касовими видатками установи за відповідним кодом програмної й економічної класифікації видатків. Суми невикористаного ліміту чекової книжки при зарахуванні на казначейські чи банківські рахунки відображають в обліку як відновлення касових видатків за відповідними програмними класифікаціями видатків.

Форми розрахункових чеків затверджуються Національним банком України. Порядок заповнення розрахункових чеків (чеків книжок) та механізм розрахування ними визначаються нормативними документами Національного банку України відповідно до чинного законодавства.

Аналітичний облік операцій руху коштів за лімітованою чековою книжкою здійснюється в накопичувальній відомості форми № 323 (меморіальний ордер № 4). Записи здійснюють за кожним платіжним дорученням, рахунком, чеком мірою здійснення операції, але не пізніше наступного дня після надходження документів до бухгалтерії. На початку кожного місяця із накопичувальної відомості за минулий місяць заносять залишок невикористаного ліміту на початок місяця. За дебетом субрахунка відображають депоновані суми за лімітованими чековими книжками. Сплачені суми за чеками за придбані матеріальні цінності або виконані роботи, надані послуги заносять до кредиту. По завершенні місяця підбивають підсумок і виводять залишок невикористаного ліміту.

Придбання установою талонів на пальне, поштових марок, марок держмита відображається в обліку за дебетом субрахунка № 331 і кредитом субрахунків № 313, 321, 323, 364.

На суму отриманих повідомлень на грошові перекази здійснюють запис:

Д331 К364.

Після зарахування коштів за переказами до каси установи здійснюють запис про надходження грошових коштів до каси і зменшення суми грошових документів:

Д301 К331.

Видавання талонів на пальне, поштових марок та марок держмита відображається за дебетом субрахунка № 362 «Розрахунки з підзвітними особами». Їхня вартість вважається дебіторською заборгованістю. Видавання під звіт цих грошових документів здійснюється в установах за розпорядженням їх керівника, повторна видача без попереднього звітування не допускається.

Списання витрат на придбання марок поштової оплати, марок держмита й талонів на пальне на видатки установи здійснюють за касовими й фактичними видатками в розрізі кодів економічної класифікації видатків і відображають в обліку такими записами:

на підставі дорожніх листів, отриманих від підзвітних осіб-водіїв:

1. Д235 К362.

2. Д801, 802, 811 К235;

на підставі актів на використання поштових марок:

Д801, 802, 811 К362.

Під час отримання паливних і мастильних матеріалів деякі установи застосовують смарт-картки. Порядок відображення в обліку придбання паливних і мастильних матеріалів із застосуванням смарт-картки відрізняється від відображення операцій із придбання цих матеріалів лише тим, що вартість самої смарт-картки потрібно обліковувати як малоцінні та швидкозношувані предмети.

Облік путівок на санаторне лікування й оздоровлення застрахованих осіб здійснюють разом з іншими грошовими коштами установи. Він регулюється інструкцією «Про порядок планування, обліку, видачі путівок на санаторно-курортне лікування та оздоровлення застрахованих осіб і членів їхніх сімей, придбаних за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності», затвердженою Постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 24.12.2001 року № 51.

Схему облікового процесу з придбання й реалізації установою санаторно-курортних путівок, придбаних в інших санаторно-курортних закладах, наведено в табл. 2.8.

Зміст операцій	Д	К
Перераховано коштів іншому санаторно-курортному закладу за придбані путівки	364	321, 323
Отримано путівки (вартість без ПДВ)	331	364
На суму ПДВ	641	364

Надійшли кошти на рахунок установи за видані путівки	321, 323	675
Видано путівок (вартість без ПДВ)	675	331
На суму ПДВ	675	641
Надійшли до каси установи кошти за реалізовані путівки (вартість без ПДВ)	301	331
На суму ПДВ	301	641
Зараховано на рахунок установи кошти із каси за реалізовані путівки	321, 323	301
Списана різниця вартості путівок, реалізованих за пільговою вартістю	652, 811	331
Перераховано ПДВ до бюджету	641	321, 323

Облік і ведення трудових книжок у бюджетних установах та організаціях здійснюють відповідно до інструкції **«Про порядок ведення трудових книжок на підприємствах, в установах і організаціях»**, затвердженої спільним наказом Міністерства праці України, Міністерства юстиції України, Міністерства соціального захисту населення України від 29.07.1993 року № 58. Зразок бланка трудової книжки затверджено Постановою Кабінету Міністрів України **«Про трудові книжки працівників»** від 27.04.1993 року № 301.

Бланки трудових книжок та вкладишів до них установи й організації зберігають в касі разом з іншими документами суворого обліку. Бухгалтерія, своєю чергою, веде спеціальну книгу, форма якої затверджена наказом Міністерства статистики України від 27.10.1995 року № 277 — «Книга обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них» (форма № 449). До неї вносять операції, пов'язані з отриманням і використанням бланків та вкладишів із зазначенням їх серії та номерів.

В обліку вартість трудових книжок і вкладишів, виданих під звіт особі, відповідальній за заповнення трудових книжок, відносять у дебет субрахунка № 362.

У разі випускання трудової книжки, вкладиша до неї чи дубліката (замість втраченого документа) з працівника беруть їхню вартість.

Заборгованість підзвітних осіб за бланки трудових книжок і вкладишів до них списують під час повернення підзвітною особою до каси за прибутковим касовим ордером сум, отриманих за ці бланки від працівників, і відображають таким бухгалтерським проведенням:

Д301 К362.

Придбання вказаних грошових документів здійснюється за довіреністю одержувача.

Для обліку руху грошових документів — бланків суворої звітності, застосовують типові форми первинного обліку, затверджені наказом Міністерства статистики України від 11.03.1996 року № 67, до яких належать:

прибутково-видаткова накладна на бланки суворої звітності (форма № С3);

прибутково-видаткова книга обліку бланків суворої звітності (форма № С3);

акт на списання використаних бланків суворої звітності (форма № С3-3);

акт перевірки наявності бланків суворої звітності (форма № С3-4);

картка-довідка за виданими і використаними бланками суворої звітності (форма № С3-5).

У бухгалтерському обліку бланки суворої звітності одночасно з обліком на основних рахунках обліковуються на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Аналітичний облік грошових документів, крім бланків трудових книжок, ведуться на картках (форми № 292-а) за їх видами, або в книзі поточних рахунків і розрахунків (форма № 292).

Операції щодо руху грошових документів у касі оформлюють меморіальним ордером (форма № 274). Записи в меморіальному ордері здійснюють окремо за кожним видом грошових документів.

На субрахунках № 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» та № 334 «Грошові кошти в іноземній валюті» обліковуються кошти, які перераховані на поточні чи реєстраційні рахунки в останні дні місяця і будуть зараховані в наступному місяці.

За дебетом субрахунків № 333 та № 334 відображаються грошові кошти в дорозі, при цьому кредитується субрахунок рахунків № 68, 70, 71. За кредитом, після зарахування грошових сум на відповідні рахунки на підставі пояснювальних документів, відображається списання грошових коштів в дорозі, при цьому дебетуються субрахунки рахунків № 31, 32.

Аналітичний облік операцій з іншими коштами здійснюють у довільній формі за кожним грошовим документом і кожною сумою в дорозі. Записи за операціями із грошовими документами в дорозі групують у меморіальному ордері форми № 274 бюджет.

Розпочинаючи вивчення розрахунків із різними дебіторами, зазначимо, що на рахунках цієї групи обліковуються оборотні активи бюджетних установ у формі дебіторської заборгованості, тобто у вигляді вимог установи до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошових коштів, товарів, робіт і послуг. Тут обліковуються розрахунки з покупцями, замовниками, іншими дебіторами: у порядку планових платежів, із підзвітними особами, за відшкодування завданих збитків, а також розрахунки з іншими дебіторами установи. Наголосимо, що бюджетні установи всі розрахунки із юридичними і фізичними особами (крім розрахунків із підзвітними особами) за товари, роботи та послуги, здійснюють після їх отримання. Попередня оплата дозволяється у випадках, передбачених чинним законодавством України.

Для обліку розрахунків із іншими дебіторами установи призначений рахунок № 36 «Розрахунки з різними дебіторами», який поділяється на субрахунки:

№ 361 «Розрахунки в порядку планових платежів»;

№ 362 «Розрахунки із підзвітними особами»;

№ 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»;

№ 364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Одним із видів розрахунків із дебіторами є **розрахунки за плановими платежами**, коли умовами договору передбачена оплата товарів не за окремими операціями постачання, а шляхом періодичного переказування коштів у певні терміни та в установлених розмірах незалежно від отримання товару.

Таку форму розрахунків застосовують бюджетні установи та організації за наявності постійних господарських зв'язків із різними суб'єктами підприємницької діяльності за поставками матеріальних цінностей та наданням послуг. Переважно через форму розрахунків у порядку планових платежів здійснюються розрахунки з продовольчими базами за продукти харчування, з госпрозрахунковими аптеками за медикаменти, з організаціями громадського харчування за талони на харчування учнів, з автопідприємствами за послуги автотранспорту.

Суми кожного планового платежу і терміни перерахування сторони встановлюють на поточний місяць (квартал), з огляду на періодичність платежів та обсяги поставок чи закупівель, надання послуг за договорами, угодами або фактичні поставки за минулий місяць.

У платіжному дорученні з планових платежів установами-платниками в графі «Призначення платежу» обов'язково робиться запис «Плановий платіж згідно з договором, номера договору та дати договору», а також термін платежу і цільове призначення переказаних сум.

Щомісячно постачальник і бухгалтерія платника звіряють стан розрахунків на підставі фактично одержаних матеріальних цінностей і зроблених виплат і здійснюють перерахунок.

Для обліку розрахунків із постачальниками в порядку планових платежів передбачено активно-пасивний субрахунок № 361 «Розрахунки в порядку планових платежів». Перерахування установою постачальникам планового авансу супроводжується записами в дебет субрахунка № 361 «Розрахунки в порядку планових платежів» та кредит субрахунків з обліку грошових коштів на поточних, реєстраційних рахунках.

Отримання продуктів харчування, медикаментів та перев'язувальних засобів від постачальників супроводжується записами в кредит субрахунка № 361 «Розрахунки в порядку планових платежів» в кореспонденції з дебетом субрахунків № 232, 233, 331, 801, 802.

Аналітичний облік розрахунків за субрахунком № 361 ведеться в накопичувальній відомості (форма № 408) меморіальний ордер № 7. Облік ведуть окремо за кожним постачальником, для якого відводять необхідну кількість рядків з метою відображення операцій упродовж місяця в розрізі кодів економічної класифікації видатків. Операції, здійснювані за рахунок коштів спеціального фонду, фіксують в окремому ордері. Записи в меморіальний ордер здійснюють за кожним документом (платіжним дорученням, рахунком) мірою здійснення операції. На кінець місяця за субрахунком № 361 обчислюють загальний залишок та окремий за кожним постачальником у розрізі кодів економічної класифікації видатків.

Облік розрахунків із постачальниками в порядку планових платежів можна вести на картках (форма № 272-а) або в книгах (форма № 292).

Для обліку розрахунків із **підзвітними особами** призначений субрахунок № 362 «Розрахунки з підзвітними особами».

Суми під звіт видаються з каси установи або переказуються на карткові рахунки на оплату видатків, які неможливо або недоцільно здійснювати шляхом безготівкових розрахунків. Підзвітні суми мають цільове призначення і витрачаються винятково на ті цілі, на які вони видані, згідно із кодами бюджетної класифікації видатків.

Підзвітні суми в бюджетних установах видаються як аванс на такі цілі: господарські витрати, службові відрядження і наукові експедиції, виплата заробітної плати, стипендій уповноваженим особам, якщо через віддаленість обслуговуваної установи платіжна чи розрахунково-платіжна відомість не може бути повернута довіреною особою в касу по завершенні трьох робочих днів.

Готівкові кошти видаються під звіт лише за дозволом керівника установи і попереднього звітування за раніше отримані аванси.

Суму авансу на господарські потреби обчислюють на підставі інформації щодо вартості відповідних матеріальних цінностей.

Видача сум під звіт працівникам, за якими є непогашена заборгованість за попередні суми, не дозволяється.

Порядок витрачання коштів на господарські потреби регулюється кошторисними призначеннями бюджетної установи, а також Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 15.12.2004 року № 637, затвердженого постановою Правління Національного банку України.

Основна маса авансових сум у бюджетних установах видається під звіт на службові відрядження.

Службове відрядження — це поїздка працівника установи за розпорядженням керівника на певний термін до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його основної роботи.

Порядок оплати службових відряджень встановлено Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 року № 59 із подальшими змінами.

Витрати бюджетної установи на відрядження мають плановий характер і включаються до видатків за загальним і спеціальним фондами лише за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження із основною діяльністю установи.

Установа, яка відправляє працівника у службове відрядження, видає наказ про його відрядження, де зазначено мету поїздки, пункт призначення, тривалість відрядження. За відрядження за кордон вказують умови перебування за кордоном (у разі поїздки на запрошення додається його копія з перекладом), кошторис витрат. Потім працівникові оформлюють посвідчення про відрядження, форму якого затверджено наказом ДПАУ від 28.07.1997 року № 260.

Термін відрядження визначає керівник установи. Цей термін не може перевищувати 30 календарних днів, а за кордон — 60 календарних днів. Виняток становить направлення за кордон на навчання, стажування, підвищення кваліфікації на двосторонніх засадах (міждержавних) військовослужбовців, аспірантів і студентів відповідно до укладених сторонами угод.

Установа, що відряджає працівника в межах України, забезпечує його коштами у вигляді авансу на поточні потреби у розмірах, передбачених нормативно-правовими актами про службові відрядження.

За кожен день (включно із днем приїзду та від'їзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові та неробочі дні і час перебування в дорозі, виплачуються добові в межах граничних норм, встановлених постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 року № 663, незалежно від статусу населеного пункту.

За наявності підтверджувальних документів установа відшкодовує витрати відрядженим працівникам на наймання житлового приміщення в розмірі фактичних витрат із урахуванням додаткових побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чищення, прасування одягу), за користування холодильником, телевізором. Працівникові, відрядженому в межах України, відшкодовується плата за бронювання місця в готелях згідно із поданими підтверджувальними документами.

Відрядженому працівникові відшкодовують також витрати на проїзд до місця відрядження і назад у розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним та автомобільним транспортом загального користування з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків, користуванням постільними речами у потягах, страхових платежів на транспорті, суми податку на додану вартість за придбані проїзні документи.

У разі відрядження працівників за кордон установи забезпечують їх коштами в національній валюті держави, до якої вирушає працівник, або у вільно конвертованій валюті у вигляді авансу на поточні витрати у розмірах, зумовлених реальними потребами в країні перебування згідно із встановленими нормами. Якщо аванс видається не в доларах США, а в національній валюті, то спочатку граничні норми добових, встановлених у гривнях, перераховують у долари США з огляду на прогнозований курс, а потім суму в доларах помножують на крос-курс, розрахований за офіційним курсом на день видачі авансу.

Норми добових витрат і граничні норми відшкодування витрат на наймання житлових приміщень для державних службовців, а також інших осіб установ та організацій, що утримуються за рахунок коштів бюджету, за відрядження за межі України, в разі зміни прогнозованого офіційного обмінного курсу національної валюти до долара США за поданням Міністерства фінансів України переглядаються після ухвалення Закону України про Державний бюджет на наступний рік.

Отримання авансової суми коштів для виплати на відрядження здійснюється згідно із **Правилами використання готівкової іноземної валюти на території України** від 26.03.1998 року № 119. При цьому для отримання іноземної валюти готівкою з поточного рахунка установа подає до уповноваженого банку розрахунок передбачених витрат, в якому зазначено: номер і дату наказу; прізвище, ім'я, по батькові осіб, які виїжджають за кордон; термін перебування за кордоном; розрахунок витрат.

До того ж надається доручення на отримання валюти на відрядження в касі уповноваженого банку.

За фактом витрачання коштів на відрядження як у межах України, так і за кордоном підзвітна особа складає Звіт про використання коштів на відрядження або під звіт (далі — Звіт).

До Звіту обов'язково додають підтверджувальні документи: посвідчення на відрядження, проїзні документи, транспортні квитки, багажні квитанції, страхові документи, документи про наймання житла, чеки, квитанції.

Звіт подають упродовж трьох банківських днів після повернення із відрядження. Залишок невикористаних коштів, згідно зі Звітом, підлягає поверненню до каси установи в термін його здавання у тій валюті, в якій було видано аванс. У бухгалтерії установи здійснюють перевірку авансових звітів: перевіряють правильність оформлення первинних документів, здійснюють арифметичну перевірку, визначають законність зроблених витрат. Керівник установи зобов'язаний не пізніше трьох робочих днів прийняти рішення щодо затвердження перевірених Звітів.

Облік розрахунків із підзвітними особами здійснюють на активному рахунку № 362 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом цього рахунка фіксуються суми, видані під звіт, а також суми перевитрат, які відшкодовує підзвітна особа; за кредитом — витрати суми авансу і повернені залишки підзвітних сум.

Операції з обліку розрахунків із підзвітними особами оформлюють спеціальними проведеннями.

Видача авансу підзвітній особі:

Д362 К301, 302.

Списання на видатки установи, затверджені суми витрат згідно із поданим звітом:

Д801, 811 К362.

Повернення невикористаного залишку авансу до каси установи:

Д301, 302 К362.

Аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами ведеться в меморіальному ордері № 8 «Накопичувальна відомість за розрахунками з підзвітними особами», форма № 386 (бюджет), у розрізі кодів економічної класифікації видатків (рис. 2.9).

Операції за розрахунками із підзвітними особами, що здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду, фіксують в окремому ордері за даною формою.

Залишок на кінець місяця за субрахунком № 362 обчислюють загальний та окремо за кожною підзвітною особою в розрізі кодів економічної класифікації видатків, причому він може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Дебетовий залишок указує на наявність в обліку авансових сум, за якими ще не надано звітів. Кредитовий відображає розмір перевитрат за авансовими звітами порівняно із сумами, отриманими під звіт.

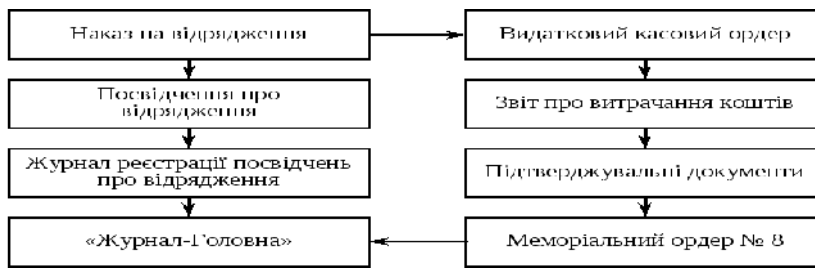


Рис. 2.9. Схема облікового процесу розрахунків із підзвітними особами за відрядження

У балансі бюджетних установ дебетове сальдо показують у складі оборотних активів, кредитове — у складі зобов'язань установи.

До розрахунків із дебіторами бюджетних установ належать розрахунки за заподіяними установі збитками у вигляді нестач і розкрадання грошових коштів, матеріальних цінностей, втрат від псування матеріальних цінностей, а також суми, що згідно із чинним законодавством України належать утриманню з посадових осіб, винних у порушенні витрачання коштів на службові відрядження, та інші призначені до утримання суми.

Суми завданих збитків установам від розкрадання та нестач матеріальних цінностей, грошових документів та коштів, що віднесені на рахунок винних осіб, інші суми, які підлягають утриманню в установленому порядку, обліковують на активному субрахунку № 363 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків». У дебет цього субрахунку відносять суми виявлених нестач, крадіжок, псування матеріальних цінностей та інші в кореспонденції з кредитом відповідних субрахунків з обліку грошових коштів, необоротних активів, запасів на підставі оформлених належним чином документів (актів перевірок, ревізій, порівняльних відомостей).

Відшкодування сум збитків, завданих установі, визначається відповідно до Закону України від 06.06.1995 року № 217/95-ВР «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостатчею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» та Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 року № 116 із подальшими змінами та доповненнями. Згідно із Порядком, розмір збитків визначається за балансовою вартістю цих цінностей (без зносу), але не нижче 50 % балансової вартості з урахуванням індексів інфляції, які щомісяця визначає Держкомстат, податку на додану вартість та акцизного збору і обчислюється за формулою:

$$P_3 = (|B_v - A| \times I_{\text{інф}} + A_{\text{зб}} + \text{ПДВ}) \times 2 \quad (1)$$

де P_3 — розмір збитків;

B_v — балансова вартість матеріальних цінностей на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення, псування;

A — амортизаційні відрахування;

$A_{\text{зб}}$ — розмір акцизного збору;

$I_{\text{інф}}$ — індекс інфляції;

ПДВ — розмір податку на додану вартість.

У разі розкрадання, нестачі, знищення, псування матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки мірою їх придбання та обліковуються лише у кількісному вираженні, розмір збитків визначають виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 % ринкової ціни.

Відповідно до наведеного вище Порядку зі стягнених сум здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до державного бюджету України.

Розмір збитків, завданих установі працівниками, які виконують операції з валютними цінностями, визначають у таких розмірах:

- іноземної валюти, а також платіжних документів та інших цінних паперів в іноземній валюті — у сумі, еквівалентній потрібній сумі (вартості) зазначених валютних цінностей, перерахованій у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день виявлення завданих збитків;

- заборгованість працівників установ, підприємств та організацій у разі неповернення у встановлений термін авансу, виданого в іноземній валюті на службове відрядження або господарські потреби, та в інших випадках неповернення іноземної валюти, одержаної під звіт, стягується в сумі, еквівалентній потрібній сумі зазначених валютних цінностей, перерахованих у валюту України за обмінним курсом Національного банку України на день погашення заборгованості.

Порядок обчислення штрафу, суми утриманого податку і терміни подання авансового звіту регламентуються такими нормативними документами: Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 року, Положенням про ведення касових операцій у національній валюті України, затвердженим постановою Правління НБУ від 15.12.2004 року № 637.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення, псування бланків цінних паперів і документів суворого обліку визначають відповідно до Постанови КМУ від 27.08.1996 року № 1009 (доповнення до Порядку № 116 п. 7).

Відображення в бухгалтерському обліку сум, що надходять до каси установи або утримані із заробітної плати, стипендії на відшкодування завданих установі збитків, здійснюють за К363 і дебетом рахунка каси.

Кореспонденцію рахунків, за якими в обліку відображають розрахунки з відшкодування завданих збитків, наведено в табл. 2.9.

Зміст операції	Д	К
Віднесено на винних осіб		
1. Нестача готівки в касі в національній валюті	363	301

2. Нестача готівки в касі в іноземній валюті	363	302, 642
3. Списання виявлених нестач і втрат виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування Водночас роблять інший запис: на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб	801, 802, 811, 813,431, 432, 683, 684 363	231—236 238—239 711
4. Нестача основних засобів та інших необоротних активів Водночас роблять інший запис на суми, які підлягають стягненню з винних осіб	401, 131- 133 363 05	104-122 711 —
5. Нестача МШП Водночас роблять запис на суму, яка віднесена на рахунок винних осіб	411 363	221 711
Надходження до каси сум на відшкодування завданих збитків	301	363
Проведені утримання із заробітної плати на відшкодування завданих збитків	661	363

Суми заборгованості за нестачами, втратами і розкраданнями мають перебувати під постійним контролем і відшкодовуються незалежно від притягнення винних осіб до кримінальної чи адміністративної відповідальності.

Виявлені суми крадіжок і витрачання матеріальних цінностей відносять на винних осіб у сумі, що вказана в акті ревізії чи перевірки.

У разі необхідності документи про виявлені розтрати і розкрадання передають до судових чи слідчих органів і встановлюють контроль за проходженням справ у судових інстанціях.

Заподіяна шкода від виявлених нестач матеріальних цінностей та грошових коштів, а також збитків від псування матеріальних цінностей внаслідок недбалості в роботі окремих працівників, може добровільно відшкодовуватися винною особою.

В таких випадках відшкодування шкоди, що не перевищує середнього місячного заробітку, здійснюється за наказом (розпорядженням) керівника установи шляхом відрахувань їх із заробітної плати працівника. Розпорядження має видаватися не пізніше двох тижнів від дня

виявлення завданої працівником шкоди і братися до виконання не раніше семи днів від дня повідомлення про це працівника.

Під час обчислення розміру відрахувань враховують обмеження, встановлені статтею 128 КЗпП, відповідно до якої при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20 %, а в окремих випадках — 50 % заробітної плати, що підлягає виплаті працівникові.

Операції з обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з відшкодування завданих збитків відображають у різних меморіальних ордерах.

Аналітичний облік за субрахунком № 363 ведуть на картках форми № 292-а за кожною винною особою, де обов'язково вказується сума заборгованості й дата виникнення заборгованості.

Для обліку розрахунків із дебіторами бюджетних установ, що не враховані в операціях за субрахунками № 361, 362, 363, в обліку передбачено активний субрахунок № 364 «Розрахунки з іншими дебіторами» та пасивний субрахунок № 675 «Розрахунки з іншими кредиторами».

До розрахунків із **іншими дебіторами** належать розрахунки:

- із підприємствами, установами, організаціями шляхом попередньої оплати за товари, роботи та послуги, які отримуватиме установа в майбутньому (після перерахування плати) за умовами договору, якщо це передбачено чинним законодавством України;
- із підприємствами, установами, організаціями, фізичними особами, яким бюджетна установа реалізувала товари, виконала роботи й надала послуги, якщо умовами договору передбачена оплата після їх надання;
- зі студентами та учнями за користування гуртожитком при вищих, середніх спеціальних навчальних закладах.

Поділ субрахунків у Плані рахунків має умовний характер і визначається установою самостійно, виходячи з переважання дебетового чи кредитового залишку.

У бухгалтерському обліку попередня оплата рахунків за матеріальні цінності та послуги, що будуть поставлені або надані установі в майбутньому, або відвантаження установою матеріальних цінностей та надання послуг, оплата яких очікується в майбутньому, проводиться за дебетом субрахунка № 364.

Одержання матеріальних цінностей, оплачених раніше, або надходження грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, відвантажені чи надані установою в минулому, відносять до кредиту субрахунка № 364.

У разі отримання матеріальних цінностей та послуг, за які установа розраховуватиметься в майбутньому, або зарахування грошових коштів за матеріальні цінності та послуги, що будуть відвантажені та надані установою в майбутньому, роблять бухгалтерський запис у кредит субрахунка № 675, за перерахуванні коштів — проводять записи за дебетом субрахунка № 675.

Залишки за субрахунками № 364, 675 можуть бути як дебетовими, так і кредитовими.

У фінансовій звітності вони відображаються розгорнуто: дебетове сальдо — у складі оборотних активів, кредитове — у складі зобов'язань.

Отже, за дебетом субрахунка № 364 проводиться запис на збільшення дебіторської заборгованості, за кредитом — погашення.

Відповідно за кредитом субрахунка № 675 проводиться збільшення кредиторської заборгованості, за дебетом — її зменшення.

Найтиповіші операції із обліку розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами наведено в табл. 2.10.

Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Перераховано сума постачальникам згідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності та надані послуги: шляхом попередньої оплати після надходження матеріальних цінностей	364 675	321, 323, 324 321, 323, 324
Отримано матеріалів і продуктів харчування (без ПДВ): що сплачені шляхом попередньої оплати рахунків що сплачені після отримання матеріалів і продуктів харчування сума ПДВ з матеріалів і продуктів харчування, придбаних за рахунок коштів загального фонду	231— 239 231— 239 801, 802	364 675 364, 675
Нарахована оплата за користування гуртожитком	364	711
Списано на видатки установи послуг зв'язку	801, 811	364
Надійшла до каси плата за навчання	301	364

Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з іншими дебіторами та кредиторами поєднується в накопичувальних відомостях за формою № 408 (меморіальним ордером № 4) та формою № 409 (меморіальним ордером № 6) шляхом використання позиційного способу записів.

Облік розрахунків зі студентами й учнями за проживання і користування постільними речами ведуть в оборотній відомості форми № 285.

З метою забезпечення контролю за станом кредиторської заборгованості бюджетних установ та вдосконалення механізму управління залишками бюджетних коштів із 6 жовтня 2000 року Наказом Державного казначейства України від 06.10.2000 року № 100 впроваджено **Порядок**

обліку зобов'язань розпорядників коштів бюджету, згідно з яким уся кредиторська заборгованість установи на звітну дату підлягає реєстрації в органах Державного казначейства.

Договори, укладені установою з юридичними та фізичними особами в будь-якій формі (письмовій чи усній), реєструються в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань, яка ведеться окремо за загальним та спеціальним фондами бюджету. Зареєстровані зобов'язання (укладені договори, враховуючи перенесені договори з минулого року) не мають перевищувати затверджених кошторисних призначень поточного року. Витрати за договорами, укладеними без відповідних бюджетних асигнувань або із перевищенням повноважень, не вважаються бюджетними зобов'язаннями і тому здійснюватися не можуть.

У процесі господарської діяльності в бюджетних установах за взятими бюджетними зобов'язаннями можуть виникати прострочені терміни їх виконання.

Списання такої простроченої кредиторської заборгованості регулюється спеціальними нормативно-правовими актами, а саме: **Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу**, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 року № 90 із подальшими змінами і доповненнями.

Списання кредиторської заборгованості бюджетних установ за загальним та спеціальним фондами Державного бюджету (крім власних надходжень), термін позовної давності якої минув і яка є наслідком діяльності установи, здійснюється щоквартально. Термін позовної давності такої простроченої заборгованості статтю 71 Цивільного Кодексу Української РСР установлений у три роки.

Визначення кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув і яка є безнадійною для погашення, здійснює окремо створена комісія, затверджена наказом керівника установи, або щорічна інвентаризаційна комісія шляхом інвентаризації розрахунків.

За результатами інвентаризації розрахунків складають акт за довільною формою, в якому визначають суму кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув і яка є безнадійною до погашення, назву і адресу кредитора, дату й причини виникнення заборгованості, а також заходи, яких уживали для її ліквідації (листи до установи вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення цієї заборгованості).

Після затвердження керівником установи акт передається за відомчою підпорядкованістю установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання.

Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення ухвалює установа вищого рівня, яка затверджує кошторис доходів та видатків.

Установа вищого рівня розглядає подані акти інвентаризації і в разі прийняття відповідного рішення видає наказ про списання з обліку підвідомчої установи кредиторської заборгованості за загальним і спеціальним фондами Державного бюджету (крім власних надходжень), термін позовної давності якої минув.

Списання простроченої кредиторської заборгованості бюджетної установи за власними надходженнями здійснюють за таким самим порядком, але рішення про списання приймає

керівник установи самостійно, а до відома установи вищого рівня доводять інформацію про проведення такого списання.

У бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, термін позовної давності якої минув, відображається такою кореспонденцією субрахунків:

за коштами загального фонду: Д675 К431;

за коштами спеціального фонду: Д675 К432.

За цим Порядком підлягають списанню й суми депонентської заборгованості, термін позовної давності якої минув. В обліку операції зі списання депонентської заборгованості, термін позовної давності якої минув, відображають за дебетом субрахунка № 671 та кредитом субрахунків № 431 (за загальним фондом) та № 432 (за спеціальним фондом).

Дебіторська заборгованість, щодо якої термін позовної давності минув, списується за рішенням керівника установи на зміни результату виконання кошторису доходів та видатків за минулий рік.

У разі списання дебіторської заборгованості, яка виникла під час виконання кошторису доходів і видатків за загальним фондом, роблять бухгалтерський запис: Д431 К364.

За списання дебіторської заборгованості, яка виникла під час виконання кошторису доходів і видатків за спеціальним фондом, робиться запис:

Д432 К364.

Дебіторська заборгованість, термін позовної давності якої минув, одночасно при списанні на результат фінансової діяльності установи відноситься на позабалансовий рахунок № 07 «Списані активи та зобов'язання» класу 0 розділу II «Позабалансові рахунки» і обліковується на цьому рахунку впродовж п'яти років від списання для нагляду за можливістю її стягнення в разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Згідно із чинним законодавством, бюджетні установи та організації є платниками податків та платежів до бюджету (рис. 2.10).

Оподаткуванню та перерахуванню до бюджету зборів та обов'язкових платежів підлягають отримані доходи за рахунок асигнувань із державного та місцевих бюджетів, а також власні надходження установ та організацій.

Розглянемо перелік податків і платежів, що перераховуються до бюджету за рахунок бюджетних установ, оскільки проведення утримання і перерахування податків і платежів, що утримуються із доходів фізичних осіб, детально висвітлюватиметься в наступних темах посібника.

Передусім зазначимо, що для розрахунків за податками і платежами до бюджету в обліку слугує активно-пасивний рахунок № 64 «Розрахунки з податків та платежів», який має два субрахунки:

№ 641 «Розрахунки за платежами і податками в бюджет»;

№ 642 «Інші розрахунки з бюджетом».

За кредитом цих субрахунків відображаються суми фактично утриманих і нарахованих податків та платежів до бюджету (податок на додану вартість, податок на прибуток, податок на землю,

податок з транспортних засобів, збір за спеціальне використання водних ресурсів та забруднення навколишнього середовища, виручка від реалізації основних засобів). За дебетом відображається факт перерахування податків та платежів у дохід бюджету.

Сплата податку на прибуток з певних операцій бюджетних установ та організацій регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 року із подальшими змінами та доповненнями, згідно з яким оподаткуванню підлягають установи та організації, що здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку.

Водночас цим Законом від оподаткування звільнено неприбуткові установи та організації. Критерієм віднесення конкретної установи чи організації до неприбуткової є відповідність її статутних документів до вимог норм відповідних законів про неприбуткові організації.

Статутні документи таких організацій мають містити вичерпний перелік видів діяльності. Перелік платних послуг, які можуть надаватися зазначеними установами, визначає Кабінет Міністрів України.

Бюджетні установи, діяльність яких підлягає оподаткуванню податком на прибуток, крім бухгалтерського обліку, в обов'язковому порядку ведуть податковий облік та сплачують податок на прибуток до об'єкта оподаткування господарської діяльності щоквартально, за зростаючим підсумком від початку звітного податкового року.

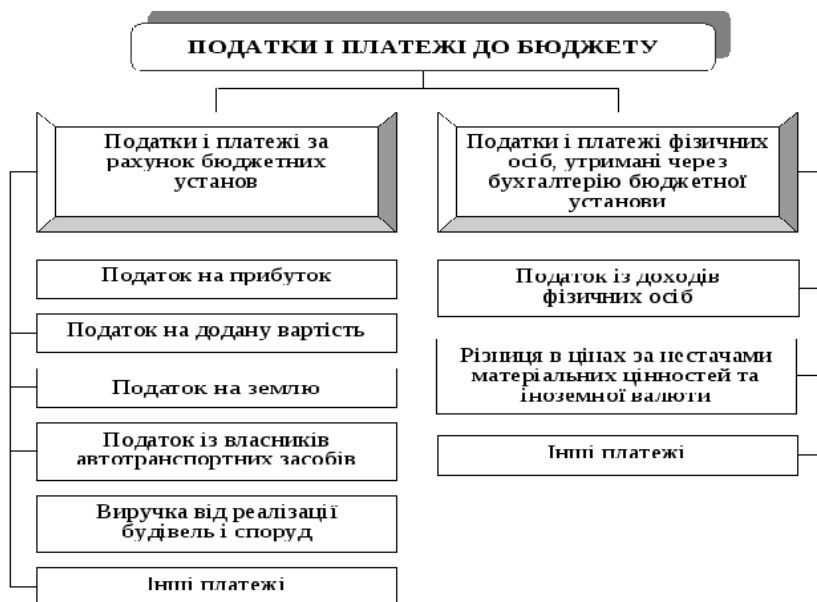


Рис. 2.10. Схема розрахунків бюджетних установ за податками і платежами до бюджету

Операції в бухгалтерському обліку під час нарахування податку на прибуток відображають К641 Д432, під час сплати до бюджету на перераховану суму податку дебетується субрахунок № 641 і кредитуються субрахунки № 323, 324, 313.

Наступним обов'язковим податком, що вноситься бюджетними установами до бюджету, є податок на додану вартість, порядок обчислення якого регулює Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 року з подальшими змінами та доповненнями.

Цим Законом передбачено, що вказаний податок сплачують ті бюджетні установи й організації, обсяг оподаткованих операцій яких з продажу товарів, робіт, послуг упродовж будь-якого періоду

із останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 3600 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається на підставі їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів, за винятком податку на додану вартість, який включається в ціну товарів (робіт, послуг).

Податок становить 20 % бази оподаткування і додається до ціни товарів (робіт, послуг).

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

Законом передбачено низку операцій, які не є об'єктом оподаткування, а також операції бюджетних установ, звільнені від оподаткування.

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

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

№ 641/1 — Розрахунки із бюджетом по ПДВ;

№ 641/2 — Податковий кредит;

№ 641/3 — Податкове зобов'язання.

Нарахування податку на додану вартість відповідно до чинного законодавства здійснюють за кредитом субрахунка № 641/3 і дебетом субрахунка № 811, перерахування суми податку до бюджету відображають за дебетом субрахунка № 641/3 та кредитом субрахунків № 313, 323.

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

Земельні відносини в Україні регулює Земельний кодекс України та інші законодавчі акти, що ухвалюються до нього.

Справляння плати за землю здійснюється відповідно до Закону України «Про плату за землю» від 03.07.1992 року, який визначає порядок справляння плати за використання земельних ресурсів, ставки земельного податку, відповідальність платників.

Законом від сплати земельного податку звільнено бюджетні установи та організації, але якщо ці установи здають в оренду земельні ділянки, окремі будівлі або їх частини іншим суб'єктам

підприємницької діяльності, вони сплачують податок на загальних засадах. Ставки земельного податку встановлюють залежно від грошової оцінки землі.

Основним Законом, який регулює організаційні відносини, пов'язані з передаванням в оренду майна державних підприємств, а також питання справляння до бюджету плати за оренду державного майна, є Закон України «**Про оренду державного та комунального майна**» від 10.04.1992 року. Методику обчислення орендної плати та порядок її використання для об'єктів, що перебувають у державній власності, визначено Постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.1995 року № 786 із подальшими змінами та доповненнями, згідно з якою платники податків справляють до державного бюджету України плату за оренду нерухомого майна.

В обліку операції з обліку земельного податку та плати за оренду відображаються такими бухгалтерськими проведеннями: на суму нарахованого земельного податку та платежу за оренду Д80 К641. За перерахування коштів Д641 К31, 32.

Згідно із нормами Закону «**Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів**» від 11.12.1991 року № 1963 із подальшими змінами та доповненнями до платників зазначеного податку віднесені також бюджетні установи й організації, які мають зареєстровані транспортні засоби.

Сума податку, який сплачують власники транспортних засобів, залежить від типу транспортного засобу, обсягу двигуна та ставки, визначеної з коду транспортного засобу.

Під час розрахунку податку враховують ті транспортні засоби, які, за даними бухгалтерського обліку, перебували на балансі підприємства станом на 1 січня поточного року. Розрахунок податку здійснюють один раз на рік і подають до податкової інспекції до 1 березня наступного за звітним роком, він сплачується щоквартально рівними частинами.

У бухгалтерському обліку операції з нарахування податку проводять за Д80 та К641, 642.

Перерахування податку до бюджету проводять за дебетом субрахунка № 641 та кредитом субрахунків із обліку грошових рахунків на реєстраційних та поточних рахунках.

Крім податку з транспортних засобів, бюджетні установи й організації сплачують до бюджету збір за викиди в повітря забруднювальних речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення, розрахунок і порядок сплати якого регулює Інструкція про порядок обчислення та сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища, затверджена наказом Мінекобезпеки України від 19.07.1999 року.

Сума збору обчислюється платниками самостійно щокварталу на підставі затверджених лімітів, виходячи із кількості фактично використаного пального та його виду, на підставі нормативів збору за ці викиди.

На суму нарахованого збору проводиться запис: Д80 К641, 642.

Порядок нарахування та сплати інших податків і платежів розглянуто у відповідних розділах посібника. Операції з обліку розрахунків за платежами і податками до бюджету відображаються в різних меморіальних ордерах.

Аналітичний облік за субрахунками № 641, 642 ведеться окремо за кожним видом податків і платежів на картках форми № 292-а.

Відповідно до бюджетної класифікації видатків суми загальнообов'язкових платежів та податків до бюджету (крім податку з транспортних засобів) відображають за кодом економічної класифікації видатків 1139.