Бухгалтерский учет и принятие решений в бюджетных организациях

**Оглавление**

Введение 3

1. ТИПОВАЯ ПРОГРАММА КУРСА 4

2. БЛОК УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ 7

*Тема 1.* Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета бюджетных организаций 7

*Тема 2.* Учет финансирования, денежных средств и расходов бюджетных учреждений 16

*Тема 3.* Учет расчетов по заработной плате и стипендиям 32

*Тема 4.* Учет прочих расчетов 44

*Тема 5.* Учет основных средств 55

*Тема 6.* Учет материалов, продуктов питания и малоценных и быстроизнашивающихся предметов 64

*Тема 7.* Учет внебюджетных средств 73

*Тема 8.* Учет фондов 82

Введение

Изменения, происходящие в экономике Украины, охватывают как сферу материального производства, так и области непроизводственной сферы. Области социальной сферы — образование, культура, медицина — требуют особого внимания и взвешенных шагов в их реформировании. Одной из главных задач в этом направлении является построение качественно новых финансово-экономических отношений, а именно: определение общего механизма их действия и внутренней структуры, субъектов указанных отношений и принципов их построения, разработка методики определения стоимости услуг бюджетных учреждений и норматива финансирования. Значительную роль в решении данных вопросов призван отыграть обновленный учет бюджетных учреждений как средство формализации и отображения указанных отношений.

Курс «Бухгалтерский учет бюджетных организаций и принятие решений» является составной частью завершающего блока учебных дисциплин при подготовке будущих специалистов — бухгалтеров и магистров по специализации «Бухгалтерский учет, контроль и анализ в бюджетных организациях». Процесс обучения носит комплексный характер и включает лекционные, практические и семинарские занятия. Кроме того, учебной программой предусмотрено определенное количество часов на самостоятельную работу студентов.

Цель данного курса — помочь слушателям с помощью разнообразных методов обучения и контроля освоить теорию и практику бухгалтерского учета бюджетных учреждений в полном ее объеме. Значительное внимание на практических и семинарских занятиях уделяется формированию научного мышления у студентов.

Соответственно цели определен круг задач курса «Бухгалтерский учет бюджетных организаций и принятие решений», а именно:

* изучение теоретических основ учета бюджетных учреждений;
* ознакомление с задачами учета по различным его направлениям;
* усвоение методики регистрации учетной информации на различных стадиях и по различным направлениями учета бюджетных учреждений;
* овладение механизмом логического получения показателя (составление бухгалтерских проводок);
* ознакомление с методикой калькулирования услуг бюджетных учреждений;
* определение проблемных вопросов учета бюджетных учреждений и путей их решения.

1. ТИПОВАЯ ПРОГРАММА КУРСА

Общий объем курса — 108 часов, с них 32 часа лекционных занятий, 24 часа практических и семинарских занятий, 12 часов индивидуальной работы преподавателя со студентами и 40 часов отводится на самостоятельную работу студентов (подготовка к практическим и семинарским занятиям, работа над материалами к диссертационной работе по избранной теме).

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Тема** | **Количество часов** | | | | |
| **лекции** | **практические, семинары** | **самостоятельная работа** | **индивидуальная работа со студентами** | **всего** |
| 1 | Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета бюджетных учреждений | 2 | 2 | 4 | 2 | 10 |
| 2 | Учет финансирования, денежных средств и расходов бюджетных учреждений | 6 | 4 | 8 | 2 | 20 |
| 3 | Учет расчетов по заработной плате и стипендиям | 4 | 4 | 4 | 2 | 14 |
| 4 | Учет прочих расчетов | 4 | 2 | 4 | 2 | 12 |
| 5 | Учет основных средств | 4 | 4 | 4 | 2 | 14 |
| 6 | Учет материалов, продуктов питания и МБП | 4 | 2 | 4 | 2 | 12 |
| 7 | Учет внебюджетных средств | 6 | 4 | 6 | 2 | 18 |
| 8 | Учет фондов | 2 | 2 | 2 | 2 | 8 |
|  | Всего | 32 | 24 | 36 | 16 | 108 |

1. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета бюджетных учреждений

Особенности финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений и их влияние на методику и теорию бухгалтерского учета. Классификация бюджетных учреждений и характеристика главного результата деятельности учреждений социально-культурного комплекса.

Функции и задача учета бюджетных учреждений. Управленческая, информационная и контрольная функции бухгалтерского учета. Конкретизация функций учета в задачах бухгалтерского учета. Контроль выполнения сметы расходов и взятых обязательств, соблюдения финансово-хозяйственной дисциплины, своевременное выявление нежелательных последствий финансово-хозяйственной деятельности, обеспечение внутренних и внешних потребителей информации.

Общепринятые в международной практике принципы бухгалтерского учета: принцип двойственности, принцип автономности, принцип денежного измерения, принцип непрерывности, принцип себестоимости, принцип материальности, принцип периодичности, принцип прироста (начисления), принцип регистрации дохода, принцип соответствия, принцип консерватизма, принцип постоянства.

План счетов выполнения сметы расходов бюджетных учреждений: характеристика, принципы построения и структура. Необходимость и пути усовершенствования плана счетов бюджетных учреждений.

Перспективы развития учета бюджетных учреждений.

1. Учет финансирования, денежных средств и расходов бюджетных учреждений

Порядок и принципы финансирования бюджетных учреждений: безвозвратность предоставления средств, целевой характер бюджетного финансирования, связь между объемами предоставленных средств и выполнением планов бюджетными учреждениями.

Методы финансирования бюджетных учреждений. Финансирование по ведомственной структуре: распорядители средств, их права и обязанности; текущие, бюджетные счета и порядок их открытия. Финансирование бюджетных учреждений через органы Государственного казначейства: открытие регистрационных счетов, порядок заключения договоров между органами казначейства и бюджетными учреждениями.

Синтетический и аналитический учет финансирования и расчетов по нему: счета, которые используются для учета ассигнований, их структура (субсчеты) и экономическая характеристика, реестры аналитического и синтетического учета (в дальнейшем понятие синтетического и аналитического учета не детализируются).

Понятие экономической классификации расходов бюджета и ее характеристика в разрезе кодов.

Понятие кассовых и фактических расходов бюджетных учреждений. Синтетический и аналитический учет кассовых и фактических расходов бюджетных учреждений.

Наличные средства бюджетных учреждений, порядок и условия их сохранения. Общие положения порядка ведения кассовых сделок в национальной валюте Украины. Синтетический и аналитический учет кассовых сделок.

Валютные сделки бюджетных учреждений и их характеристика. Синтетический и аналитический учет валютных сделок.

Понятие прочих денежных средств, находящихся в распоряжении бюджетных учреждений: аккредитивы, лимитированные чековые книжки, вексели, денежные документы и тому подобное. Порядок осуществления операций по указанным денежным средствам. Синтетический и аналитический учет.

1. Учет расчетов по заработной плате и стипендиям

Труд и заработная плата в бюджетных организациях: их характеристика и особенности. Задание учета заработной платы и выработки.

Оперативный учет личного состава работников. Классификация состава работников бюджетных учреждений по функциональному признаку. Порядок принятия работника на работу, заключение трудового соглашения между работником и учреждением.

Учет использования рабочего времени и выработки. Порядок осуществления контроля выходу на работу и окончанием работы работниками (системы контроля). Табельный учет и порядок его ведения. Табельные номера.

Формы и виды оплаты в бюджетных организациях. Характеристика почасовой и сдельной формы оплаты труда и особенности их применения в деятельности бюджетных учреждений. Порядок установления размера заработной платы и его критерии относительно бюджетных учреждений различных профилей. Состав фонда заработной платы. Основная и дополнительная заработная плата.

Содержание с заработной платы работников: порядок содержания подоходного налога, сбора на обязательное пенсионное и социальное страхования, профсоюзных взносов, по исполнительным листам и т. п.

Общая схема и этапы начисления заработной платы работникам бюджетных учреждений. Техника начисления заработной платы и составление расчетно-платежных документов.

Синтетический и аналитический учет расчетов с рабочими и служащими по заработной плате.

Порядок выполнения начислений на заработную плату и ставки сборов. Синтетический и аналитический учет расчетов с внебюджетными социальными фондами.

Экономическая характеристика категории «стипендия». Порядок назначения стипендии в учебных заведениях. Система льгот для студентов высших учебных заведений. Синтетический и аналитический учет расчетов со стипендиатами и аспирантами.

1. Учет прочих расчетов

Характеристика форм безналичных расчетов. Расчеты с применением платежных поручений, платежных требований-поручений, чеков, аккредитивов, векселей, платежных требований, оплата инкассовых поручений.

Учет расчетов с прочими кредиторами и дебиторами. Порядок расчетов по недостаткам, по специальным видам платежей, с бюджетом, с различными кредиторами и дебиторами, а также в порядке плановых платежей. Синтетический и аналитический учет расчетов с прочими кредиторами и дебиторами.

Учет расчетов с подотчетными лицами. Направления использование средств через подотчетных лиц. Порядок использования средств на хозяйственные потребности, служебные командировки и т. п. Документальное оформление расходов подотчетных лиц. Синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами.

1. Учет основных средств

Экономическая сущность основных средств бюджетных учреждений. Характеристика, классификация и оценка основных средств бюджетных учреждений. Задача учета основных средств бюджетных учреждений.

Учет наличия и поступления основных средств. Документальное оформление поступления основных средств. Инвентарный учет основных средств в местах нахождения. Синтетический и аналитический учет наличия и поступления основных средств.

Понятие износа основных средств. Порядок начисления износа. Виды ремонтов основных средств. Синтетический и аналитический учет.

Направления и причины выбытия основных средств. Механизм отображения выбытия основных средств бюджетных учреждений в учете.

1. Учет материалов, продуктов питания и МБП

Характеристика, классификация и оценка материалов бюджетных учреждений. Порядок переоценки материалов и МБП в бюджетных учреждениях. Задача учета материалов.

Документальное оформление поступления и выбытие материалов: характеристика первичной документации по поступлению материалов, схема документооборота.

Учет материалов по месту их поступления и хранения (складской учет) и его связь с учетом в бухгалтерии. Методы учета материалов. Синтетический и аналитический учет материалов.

Особенности учета медикаментов и продуктов питания.

Инвентаризация материалов и порядок ее проведения.

Состав МБП бюджетных учреждений. Синтетический и аналитический учет МБП.

1. Учет внебюджетных средств

Понятие внебюджетных средств, их виды, назначение и задачи учета.

Учет специальных средств: виды спецсредств, открытие текущих счетов для хранения указанных средств, синтетический и аналитический учет.

Учет сумм по поручениям: виды сумм по поручениям, открытие текущих счетов «Суммы по поручениям», синтетический и аналитический учет.

Учет депозитных сумм и прочих внебюджетных средств: виды депозитных сумм и прочих внебюджетных средств, порядок их хранения, синтетический и аналитический учет.

Классификация затрат на научно-исследовательские работы (НИР) по договорам. Общая схема учета затрат. Методы и методика калькулирования НИР. Учет законченных НИР и расчетов с заказчиками.

1. Учет фондов

Понятие фондов в основных средствах и МБП. Синтетический и аналитический учет.

Источники образования и назначения фондов экономического стимулирования. Синтетический и аналитический учет фондов экономического стимулирования.

2. БЛОК УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ

1. АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

ПЛАН ИЗУЧЕНИЯ ТЕМЫ

* + - 1. Характеристика деятельности бюджетных учреждений. Новые объекты учета и их экономическая характеристика в условиях перехода к смешанной экономике.
      2. Функции и задачи бухгалтерского учета бюджетных учреждений. Общепринятые принципы бухгалтерского учета.
      3. План счетов бюджетных учреждений и его структура.
      4. Пути усовершенствования бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. В основу классификации учреждений и организаций как бюджетных возложен, прежде всего, характер финансово-экономических отношений указанной сферы. Так, *бюджетными учреждениями и организациями* считаются такие, которые полностью или частично финансируются за счет средств бюджета (государственного или местных) и осуществляют свои расходы соответственно смете — их главному плановому и финансовому документу. Сфера бюджетных учреждений является достаточно разнообразной по функциональным признакам. Условно ее можно поделить на три группы:

* учреждения, выполняющие законодательные функции, функции управления, охраны, контроля — учреждения законодательной и исполнительной власти; министерства, ведомства, управление, то есть аппарат органов государственного и хозяйственного управления, общественных и прочих организаций; финансовые органы, органы казначейства, налоговая инспекция, таможенная служба, армия, органы милиции, судебные органы, органы прокуратуры и пр.;
* учреждения социально-культурного комплекса — учреждения образования всех уровней, медицинские учреждения, детские воспитательные учреждения, учреждения культуры, библиотеки, научные организации и пр.;
* социальные фонды и службы и прочие бюджетные учреждения.

Предложенный раздел отображает горизонтальные связи, которые сложились в сфере бюджетных учреждений. С учетом сформированной на сегодняшний день системы бюджетных отношений, а именно иерархической системы вертикальных связей, бюджетные учреждения делят на: главных распорядителей средств, распорядителей средств второго уровня, распорядителей средств третьего уровня (детально указанная классификация будет рассмотренная в теме 2).

Безусловно, самой существенной составляющей в предложенной схеме являются учреждения социально-культурного комплекса, сфера деятельности которых достаточно разнообразная. Однако, несмотря на это, возможно определить главные общие особенности их деятельности, которые выделяют эту сферу не только в бюджетной сфере, но и среди прочих составляющих экономики Украины в целом. К ним следует отнести такие важные моменты:

* основным результатом деятельности таких учреждений является *услуга,* которая за своей экономической сущностью являет особую потребительскую стоимость, полезную как конкретную деятельность, призванную удовлетворить общественные и личные потребности;
* показатель эффективности труда в этой сфере надлежит рассматривать в экономическом и социальном аспектах, причем второй, как правило, имеет приоритетное значение;
* в сфере нематериального производства зачастую происходит совпадение двух фаз движения и реализации непроизводственной услуги, то есть традиционная схема «производство — распределение — обмен — потребление» приобретает сокращенный вид, а именно: «производство — потребление»;
* услуги невозможно делать «про запас», невозможно транспортировать (транспортирование услуги возможное лишь как изменение места пребывания исполнителя), невозможно потреблять в большем, чем нужно, количестве. Эта особенность продукта сферы нематериального производства обуславливает необходимость предыдущего индивидуального или общественного спроса на определенные виды деятельности;
* отсутствующее понятие «брак» в традиционном его понимании: поскольку услуга является нематериальным результатом, тяжело оценить ее стоимость; в научной сфере вообще отрицательный результат не классифицируется как некачественно выполненная работа, разработка, так как в науке отрицательный результат — это тоже результат;
* бюджетные учреждения существуют на принципах государственной формы собственности, что автоматически вносит коррективы в права бюджетных организаций как юридических лиц — ограничения относительно реализации и передачи ценностей; отсутствие понятия «банкрот» относительно финансового состояния любого бюджетного учреждения.

Объекты бухгалтерского учета бюджетных организаций определяются характером отношений относительно финансирования, прав собственности, использование предоставленных средств, здесь традиционно учитывается имущество организаций, их обязательства, источники формирования этого имущества и хозяйственные операции.

Изменения, которые произошли в последнее время в системе указанных отношений, дополнили состав объектов бухгалтерского учета во всех его составляющих, а потому, придавая характеристику новым объектам учета бюджетных организаций, надлежит детальнее остановиться на причинах их возникновения. Так, ранее деятельность бюджетных учреждений была связана с предоставлением различного рода услуг по профилю, при этом предусматривалось некоторое отступление от основной характерной особенности непроизводственной сферы — отсутствия производства в виде работы производственных мастерских, подсобных сельских хозяйств и пр. Основная деятельность — предоставление профильных услуг — полностью финансировалась за счет средств государственного и местных бюджетов, дополнительная деятельность осуществлялась на принципах самофинансирования и самоокупаемости, а средства, полученные от реализации продукции указанных мастерских и хозяйств, формировали так званые внебюджетные средства. Перестройка экономической системы Украины, временная потеря связей с республиками бывшего СССР на макро- и микроуровнях заострила общую экономическую ситуацию. Как результат этого Украина уже в первые годы независимости имела большой дефицит государственного бюджета, что, в свою очередь, свело расходные статьи государства к возможному минимуму: при этом, прежде всего, сократились расходы на финансирование как раз сферы нематериального производства. Указанные факторы ужесточили и без того достаточно трудное финансовое состояние социально-культурной и научной сфер, поскольку финансирование указанных областей и в советские времена происходило по остаточному принципу. При этих условиях бюджетные учреждения вынуждены были искать другие источники финансирования своей деятельности и основой для покрытия бюджетного финансирования стали средства, полученные от предоставления различного рода профильных и непрофильных услуг.

Другая причина расширения состава объектов учета бюджетных организаций носит общий характер относительно составляющих отечественной экономики и связана с изменением ее категориального аппарата.

Таким образом, процесс расширения объектов учета бюджетных учреждений носит естественный характер и обусловлен объективными условиями жизни. Важным моментом является и то, что расширение объектов учета бюджетных учреждений носит скорее качественный, чем количественный характер, поскольку касается внутренней структуры каждого объекта. Так, при предоставлении платных услуг учебными заведениями, медицинскими учреждениями и пр. возникают определенные обязательства (отображены определенным образом в системе бухгалтерского учета) перед потребителями этих услуг; средства, полученные от предоставления платных услуг, служат источником приобретения материальных ценностей организаций; в соответствующих случаях состав имущества бюджетных организаций пополняется за счет поступления средств или предметов труда, которые играют роль жалованья за предоставленную услугу; к хозяйственным операциям бюджетных учреждений вошли операции предоставления услуг, их реализации, определение затрат на предоставление услуг, расчеты по аренде, расчеты в валюте, определение финансового результата от реализации услуг и т.п. Характеризуя объекты учета с точки зрения их балансового распределения на Актив и Пассив, состав активов бюджетных организаций увеличился за счет введения понятия затраты на предоставление услуг, а внутренняя структура Пассива расширилась за счет изменения состава доходов и прибылей бюджетных организаций.

Заметим, что изменения в хозяйственной деятельности бюджетных учреждений повлияли не только на объекты учета, но и на задачи и функции учета, а провозглашенный переход отечественной учетной системы к общепринятым международным стандартам поставил вопрос о применении общепринятых принципов учета относительно деятельности бюджетных организаций.

2. Бухгалтерский учет как система обеспечения жизнеспособности любой хозяйственной единицы выполняет ряд важных функций, что (в целом) является общим для всех видов учета. К основным функциям бухгалтерского учета относят информационную, управленческую, контрольную.

**Информационная функция** бухгалтерского учета, состоящая из накопления, группирования, переработки и предоставления информации, является главной среди вышеупомянутых функций и выполняет относительно их роль первоисточника. Это объясняется тем, что именно предоставление учетной информации является первым подготовительным этапом процесса управления, регулирования, планирования и контроля. А тот факт, что на долю учетной информации приходится около 70% объема экономической информации, подтверждает первенство указанной функции.

**Управленческая функция** учета состоит в обеспечении объектов управления различных уровней информацией, необходимой для планирования, регулирование, оценки (анализа) и других составляющих процесса управления.

**Функция контроля** связана с постоянным сплошным контролем, осуществляемым на всех стадиях проведения хозяйственных операций: предыдущий — к моменту выполнение операции, текущий — на этапе выполнение операции и окончательный — после выполнение операции.

Указанные функции детализируются в виде соответствующих задач. Следует отметить, что на этапе конкретизации функций учета происходит еще и дифференциация задач относительно видов учета, а потому правомерно говорить о задачах учета именно бюджетных учреждений.

К таким задачам следует отнести:

* формирование полной и достоверной информации относительно хозяйственной деятельности бюджетных организаций (их финансового и имущественного состояния) на основе нормативно-правовой базы;
* своевременное обеспечение необходимой информацией внутренних (аппарат управления учреждений, руководители структурных подразделений) и внешних (отраслевые министерства и ведомства, органы государственного казначейства, налоговые органы, потребителе услуг) пользователей в достаточном объеме;
* контроль соблюдения финансовой дисциплины, строгого режима экономии, эффективного использования и сохранения денежных средств и материальных ценностей, для своевременного предупреждения и предотвращения отрицательных шагов в деятельности бюджетных учреждений;
* систематический контроль выполнения сметы расходов бюджетных учреждений, что является основным документом, обобщающим деятельность бюджетных учреждений.

Рассмотрение теоретических основ бухгалтерского учета было бы неполным без рассмотрения принципов бухгалтерского учета, что, в сущности, формируют учетную систему. На сегодня существует 12 принципов учета, которые классифицируются как общепринятые или концептуальные.

**Принцип двойственности** предусматривает наличие в бухгалтерском учете двух аспектов: первый — активы предприятия, второй — требования к ним. Принципиальное положение состоит в равенства этих аспектов, то есть А = О + К, где А — активы, О — обязательства (привлеченные средства, кредиторская задолженность), К — собственный капитал предприятия. Здесь нужно обратить внимание на традиционную для нашего учета формулу балансового уравнения А = П, где под пассивом понимают все источники средств (как собственные, так и привлеченные). Эта формулировка является разновидностью классического уравнения А = 3 + К, в котором два элемента правой части объединенные в одной совокупности — в пассиве П, что и отражает задолженность фирмы своим вкладчикам — как кредиторам, так и акционерам. Метод записи операций, что обеспечивает соблюдение принципа двойственности, получил название двойной записи.

Согласно второму принципу — принципу **автономности предприятия** или единицы учета хозяйственная единица, которая идентифицируется в учете и отчетности, отделяется от ее собственников или других субъектов, то есть счета предприятия отделяются от счетов его собственников, совладельцев, других предприятий, рабочих.

**Принцип денежного измерения** или денежной оценки предусматривает, что деньги являются единым, общим измерителем хозяйственной деятельности и что денежная единица является соответствующей базой для оценки и анализа в бухгалтерском учете.

**Принцип непрерывности или принцип деятельности,** вытекающий из реальной деятельности хозяйственной единицы в течение определенного периода, если отсутствующее свидетельство об обратном, и нет предпосылок для ее ликвидации в ближайшее время. Этот принцип служит основой для включения в баланс статей по их фактической себестоимости, а не по рыночной цене активов и обязательств, которые будут реализованы в случае ликвидации. Данный принцип является одним из трех фундаментальных принципов (начисление, постоянство и непрерывности).

Соответственно пятому принципу — принципу **себестоимости —** объекты бухгалтерского учета должны быть оценены по цене приобретения, включая расходы, связанные с их доставкой, установлением, отладкой и введением в эксплуатацию, то есть в бухгалтерском учете оперируют категорией себестоимости, а не рыночной стоимостью. Отметим, что во главе угла указанного принципа лежит предположение относительно стабильности денежной единицы, используемой в учете.

**Принцип материальности** означает, что в бухгалтерском учете можно не принимать во внимание незначительные обстоятельства и вместе с тем учитывать все существенное. Разделение операций на существенные и несущественные является субъективным. Как правило, к существенным относят операции, в результате которых изменяется финансовое состояние предприятия, но формальных правил по этому поводу не существует. В качестве примера действия указанного принципа можно привести решение руководства фирмы, предприятия об отнесении того или иного объекта к соответствующей категории материальных ценностей: результат зависит от того, какое значение придает ему собственник. Так, на одном предприятии объект может быть отнесен к основным средствам, а в другом — списан сразу на затраты данного отчетного периода.

**Принцип периодичности** предусматривает, что хозяйственная деятельность предприятия искусственно может быть разделена на периоды. Таким образом, важным аспектом в бухгалтерском учете становится факт отнесения каждой деловой операции или события к определенному отчетному периоду.

**Принцип прироста (начисления)** связан с принципом записи бухгалтерских операций в момент их выполнение и означает, что доходы записываются тогда, когда они начислены, а не при условии наличия денежных средств, а расходы — тогда, когда они понесены, при этом денежные средства могут быть еще не уплаченные. Этот метод имеет значительные преимущества перед методом истока денежных средств (кассовым методом), поскольку составленная на основе начисления финансовая отчетность предоставляет информацию потребителям не только по выполненным соглашениями, которые требуют платежей и обеспечивают получение денежных средств, но и по обязательствам, которые нужно уплатить в будущем, по денежными средствам, ресурсам и другим средствам к получению. Информация такого плана является чрезвычайно ценной для потребителей в процессе принятия решения.

Достаточно важным является **принцип регистрации дохода или принцип реализации,** определяющий особенности регистрации (записи) дохода. Этот принцип дополняет принцип начислений и предусматривает запись доходов тогда, когда они заработаны, получены или могут быть получены. Если управленческое звено не уверено в погашении задолженности по уплате реализованных товаров, в отчете о прибыли начисляется резерв для безнадежных долгов в одном и том же отчетном периоде, в котором получена валовая выручка от реализации продукции и услуг. Отметим, что большая часть доходов регистрируется в момент их реализации, но существуют исключения, например метод постоянного включения и метод продажи в кредит.

Следующий принцип — **принцип соответствия —** определяет выбор периода для регистрации расходов, и в отчетном периоде отражаются лишь те расходы, которые содействовали получению доходов отчетного периода. Если взаимосвязь между доходами и расходами отчетного периода тяжело определить, рекомендуется использовать метод «рационального систематического» распределения расходов, который приближается по смыслу к принципу соответствия (например, распределение стоимости долгосрочных активов в течение всего периода их использования).

**Принцип консерватизма или осторожности** заключается в том, что доходы учитываются тогда, когда возможность их получения становится достаточно реальной, а расходы — тогда, когда возможность их понесения является достаточно возможным событием. Следовательно, осторожность — это большая готовность к учету потенциальных убытков или пассивов, чем к учету потенциальных прибылей или активов. Это проявляется, в частности, в том, что бухгалтер при любых обстоятельствах стремится «получить» прибыль, но не исключает и возможности убытков, а также в том, что при наличии альтернативных вариантов в оценке избирается тот метод, который отражает меньшую стоимость. Благодаря этому уменьшается риск решений, которые принимаются.

Важным в методологическом плане является **принцип постоянства,** суть которого заключается в неизменности принятой методологии отображения хозяйственных операций. То есть каждая фирма избирает тот метод ведения бухгалтерского учета, который дает более полное, объективное представление об основных направлениях ее деятельности. Однако это невозможно, если в текущем году используется один метод, в следующем — другой, а в прошлом — третий. Постоянное изменение методов приведет к искажению размера прибылей, которые определяются на основании данных бухгалтерского учета. Чтобы предотвратить такую ситуацию, используют принцип постоянства. Вместе с тем, действие этого принципа не означает, что фирма должна придерживаться одного метода в течение всего своего существования. Используемый метод может быть изменен, но только при достаточно весомых обстоятельствах. Когда же происходит изменение, и оно влияет на начисление прибылей за данный период, то результат этого влияния должен быть отображен на счете прибылей и убытков или в одном из его сопроводительных счетов. Этот принцип дает возможность в определенной степени регламентировать деятельность фирмы, при этом, оставляя свободу выбора метода бухгалтерского учета за фирмой, что, в свою очередь, оказывает содействие развитию самостоятельности субъекта хозяйствования.

Приведенные принципы в полном или сокращенном составе используются во всех национальных системах учета. Переход Украины на международные принципы и стандарты должен предусматривать, прежде всего, переход к приведенным концептуальным принципам, и это условие нашло свое подтверждение в проекте Закона «О бухгалтерском учете и отчетности». Так, законом предусматривается введение принципов, и указываются предпосылки отечественного учета, на которых в дальнейшая будет зиждиться организация бухгалтерского учета. Значительные практические сдвиги относительно применения в отечественной практике международных принципов учета осуществлены в процессе подготовки и принятия дополнений к Закону Украины «О налогообложении прибыли предприятий», а именно — внедрение практики определения доходов методом начислений. Надлежит также отметить внедрение указанных принципов учета в полном объеме в практику бухгалтерского учета банковских учреждений. Итак, работа по гармонизации отечественной учетной системы ведется взвешенно и достаточно плодотворно.

Рассмотрев теоретические основ учета бюджетных учреждений, надлежит остановиться на таком важном вопросе, как план счетов бюджетных организаций.

3. Хозяйственная деятельность любой организации или учреждения сопровождается значительным количеством операций, подавляющее большинство которых должны быть отражены в системе бухгалтерского учета. Такие операции носят название *трансакций.* Отметим, что трансакции вносят изменение в обе части балансового уравнения (см. с. 13) — как в активную, так и в пассивную. Однако простого отображения указанного события относительно активов и пассивов недостаточно, поскольку для полноценного управления, планирования, оценки и контроля деятельности нужна более детализированная информация в разрезе структуры хозяйственных средств и источников их возникновения. Средством классификации этой структуры относительно бухгалтерского учета является *бухгалтерский счет.* Значительное количество и разнообразие трансакций, осуществляемое в процессе хозяйствования учреждений или организаций, требует достаточно значительного количества бухгалтерских счетов, которые, в свою очередь, — для оптимизации учетного процесса — должны быть систематизированные в виде какой-либо схемы или формы. Воплощением такого упорядочения и является *план счетов,* представляющий собой классификацию номенклатуры бухгалтерских счетов.

Для упрощения процесса бухгалтерского учета, быстрого и качественного обобщения информации на макроуровне (относительно состояния активов и пассивов микроуровня) разрабатывается единый план счетов или несколько планов, как правило, по отраслевым признакам. В Украине фактически действуют четыре межотраслевых плана счетов: типичный план счетов для хозрасчетных предприятий; план счетов выполнения сметы расходов учреждений и организаций; план счетов по выполнению государственных и местных бюджетов; план счетов для кредитных учреждений. Кроме того, на основе типичного плана счетов разработаны планы для отдельных областей (сельского хозяйства, торговли и тому подобное).

Бюджетные организации (кроме органов государственного казначейства) осуществляют бухгалтерский учет соответственно Плану счетов бухгалтерского учета выполнения сметы расходов учреждений и организаций, утвержденных инструкцией Министерства финансов СССР № 61 от 10.03.87 (с дальнейшими дополнениями). План счетов, построенный на общих принципах, то есть, определена группировка — признаки (разделы) в подлежащем и двухуровневая их классификация (счета и субсчеты) в сказуемом.

Группировки-признаки имеют название разделов и насчитывают 15 наименований:

1. Основные средства.
2. Материальные запасы.
3. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы.
4. Затраты на производство.
5. Денежные средства.
6. Внутриведомственные расчеты по финансированию.
7. Расчеты.
8. Расходы.
9. Финансирование.
10. Фонды и средства целевого назначения.
11. Реализация продукции.
12. Доходы.
13. Краткосрочные ссуды из бюджета.
14. Средства переданные и полученные.
15. Результаты выполнения бюджета.

Забалансовые счета.

*Раздел I* **«Основные средства»** содержит 2 счета, на которых концентрируется информация относительно наличия, движения, а также состояния (износа) имущества долгосрочного использования.

*Раздел II* **«Материальные запасы»** формирует данные о наличии и движении этих запасов. Характерной особенностью данного раздела является то, что в указанную экономическую группу включены не только материальные запасы, приобретенные извне, но и собственные изделия и продукция производственных мастерских и подсобных хозяйств бюджетных учреждений. Этот раздел насчитывает 4 счета.

*Раздел III* **«Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»** представлен одним счетом, на котором фиксируется информация о движении и наличии указанной категории материальных ценностей.

Таким образом, первых три раздела плана счетов представляет блок ресурсов бюджетного учреждения, которое включают как предметы, так и средства труда.

*Раздел IV* **«Затраты на производство и прочие цели»** содержит один счет и отображает как основную деятельность бюджетных учреждений, а именно научной сферы, так и вспомогательную (подсобные сельские хозяйства и производственные мастерские).

*Раздел V* **«Денежные средства»** насчитывает 5 счетов, на которых обобщается многоуровневая информация, которая может быть классифицирована по следующим признакам:

* 1. по назначению средств — для собственных потребностей, для передачи нижестоящим распорядителям кредитов;
  2. по источникам поступления — средства, полученные в виде финансирования; средство-жалованье за предоставленные услуги или выполненной работы; спонсорская помощь;
  3. относительно отечественной денежной единицы — средства в гривнах; валютные средства.

Особенностью указанного раздела является его контрольно-аналитическое назначение, которое обеспечивается благодаря учету кассовых расходов бюджетного учреждения.

*Раздел VI* **«Внутриведомственные расчеты по финансированию»** имеют один счет, который имеет достаточно специфическую функциональную нагрузку — учет расчетов по финансированию с бюджетом.

*Раздел VII* **«Расчеты»** объединяет 5 счетов, на которых накапливается и обобщается информация обо всех видах расчетов с юридическими и физическими лицами.

*Раздел VIII* **«Расходы»** состоит из двух счетов, назначение которых заключается в фиксации информации относительно фактических расходов, то есть соответствующей действительности расходов бюджетного учреждения в процессе ее хозяйствования. Как и раздел V, имеет равноправное с учетной функцией контрольно-аналитическое назначение. Информация относительно этого раздела на различных уровнях и этапах управления рассматривается в увязке с данными раздела V.

*Раздел IX* **«Финансирование»** содержит один счет, используемый главными распорядителями кредитов.

*Раздел X* **«Фонды и средства целевого назначения»** включает 3 счета. За их помощью обобщается информация о стоимости имущественных ценностей, которые находятся в распоряжении бюджетных учреждений, а также о средствах, которые формируют различного рода социальные фонды.

*Раздел XI* **«Реализация продукции»** состоит из одного счета. Информация по указанным счетам отображает результаты деятельности бюджетного учреждений, поскольку адресность сальдо по этому счету указывает на прибыль или убыток, который понесло учреждение.

*Раздел XII* **«Доходы»** насчитывает 2 счета, которые в совокупности дают представление о финансовом состоянии учреждения в части внебюджетных средств.

*Разделы XIII* **«Краткосрочные ссуды из бюджета»,** *XIV* **«Средства, переданные и полученные»,** *XV* **«Результаты выполнения бюджета»** содержат по одному счету. Использование указанных разделов ограничено, поскольку они призваны освещать финансовую деятельность исполнительных комитетов Советов народных депутатов различных уровней.

План счетов бюджетных учреждений включает также забалансовые счета (13 счетов), учет по которым совершается по простой системе. Это означает, что указанные счета закрываются в одностороннем порядке. Сальдо забалансовых счетов всегда отображается по дебету. На этих счетах отображаются трансакции, которые касаются ценностей, которые не относятся бюджетному учреждению или организации.

Рассмотрев представленную короткую характеристику плана счетов бюджетных организаций через призму базовых знаний бухгалтерского учета, можно сделать вывод, что разделы II — VIII, XI характеризуют хозяйственные средства с точки зрения их состава и размещение. Информация, которая отображается на счетах IX — X, XII — XV, касается источников образования указанных хозяйственных средств. Раздел VI является специфическим и в одних случаях может быть отнесенным к первой группе разделов, в других — ко второй (детальнее эти вопросы будут рассмотрены в теме 2).

В сказуемом предусмотрен раздел приведенных разделов на счета и субсчеты. Каждый счет имеет свой код, выраженный двумя цифрами. Субсчеты имеют трехзначную нумерацию. К забалансовым счетам субсчеты не предусмотрены.

4. Как отмечалось, общие изменения в отечественной экономике обусловили адекватные события в бюджетной сфере. В частности, это касается образования новой группировки источников финансирования указанной сферы. Последствием формирования новых финансово-экономических отношений стало расширение состава объектов учета бюджетных учреждений, которое, в свою очередь, вызывало потребность в методике фиксации в учете экономически новой, нетрадиционной информации для бюджетных учреждений. Первым шагом в этого направления стало письмо Министерства финансов СССР от 19 марта 1990 г. № 30 «О бухгалтерском учете в учреждениях непроизводственной сферы, которые перешли на новые условия хозяйствования». Прежде всего, изменялся порядок финансирования, и вместо бюджетных, текущих и внебюджетных счетов открывался единый счет — расчетный, на который, кроме бюджетного финансирования, которое осуществлялось перечислением средств платежным поручением, зачислялись средства, полученные от платных услуг, а также благотворительные средства. Эта денежная сумма образовывала единый фонд финансовых средств, за счет которого формировались фонды производственного и социального развития, единый фонд труда, фонд на покрытие материальных и приравненных к ним затрат и фонд материального поощрения. Кроме того, согласно с новой концепцией, понятие кассовых расходов нечто изменилось, а их учет осуществлялся не по статьям сметы расходов, а в разрезе фондов.

Вместе с тем началась разработка, внедрение и усовершенствование методики учета затрат и калькулирования услуг учреждений. Однако, несмотря на ощутимые результаты, единой методики калькулирования услуг бюджетных учреждений не было создано, а действие указанного письма отменено и бюджетные учреждения возвратились к предыдущей системе учета, действующей и сегодня.

Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций указывает на то, что процесс привлечения бюджетных учреждений к системе товарно-денежных отношений углубляется. Об этом свидетельствует широкий спектр платных услуг различных профилей, состав которых постепенно увеличивается. Отметим, что становление субъектов бюджетной сферы как товаропроизводителей и привлечения дополнительных средств в виде платы за их продукцию ослабляет финансовую напряженность в части госбюджетного финансирования, а иногда является гарантом более или менее нормального существования таких учреждений. Однако успешная реализация производственной деятельности невозможна без научно обоснованной методики отображения этой деятельности, а именно — методики учета затрат и калькулирования услуг бюджетных учреждений.

Следовательно, *первым направлением усовершенствования бухгалтерского учета бюджетных учреждений является разработка методики учета затрат и калькулирования главного результата, продукта их деятельности — услуги.*

Информация относительно хозяйственных операций в процессе бухгалтерского учета трансформируется в цифровые данные, которые аккумулируются на бухгалтерских счетах. Поэтому логичным было бы предположение, что качественные и количественные изменения относительно круга трансакций требуют соответствующих изменений в системе бухгалтерских счетов. Практика ведения учета бюджетных учреждений подтверждает наличие такой связи, причем это касается изменений в сторону как увеличение (трансакции, бухгалтерские счета), так и уменьшения.

Поскольку бухгалтерские счета существуют не отдельно, а в виде упорядоченной совокупности, имеющей название плана счетов, речь идет о просмотре плана счетов бюджетных учреждений.

Рассмотрев концепцию построения нового плана счетов бюджетных организаций, следует отметить: в последнее время все чаще научные практики-специалисты по учету ставят вопросы об образовании единого унифицированного плана счетов. Положение о едином плане счетов закреплено в ст. 8 проекта закона «О бухгалтерском учете и отчетности». Однако имеет ли такая концептуальная позиция реальные объективные предпосылки, является ли унификация экономически целесообразной?

Сравнительный анализ плана счетов бюджетных и хозрасчетных учреждений свидетельствует о незначительных расхождениях (приложение 2), а, следовательно, возможность унификации является целиком реальной. Экономический эффект заключается в экономии средств относительно печати инструктивных материалов (предполагая, что планы счетов разные), а также на перепрофилирование. Важным является также психологический момент переориентации бухгалтера промышленного предприятия на учет по примеру бюджетного учреждения, и наоборот. Процесс адаптации к другой системе учета, безусловно, значительно сократится — благодаря знанию большинства счетов.

Следовательно, *следующим направлением усовершенствования учета бюджетных учреждений является разработка единого плана счетов, который бы отображал специфику деятельности бюджетных учреждений и учитывал ее реалии в условиях реформирования отечественной экономической модели.*

Учет бюджетных учреждений как составляющая отечественной учетной системы представляет собой достаточно многогранную, многоуровневую и динамическую ее составляющую. Широкий круг учетных операций и процедур, трудоемкость которых увеличивается, требуют более рациональной формы организации учетного процесса, а именно — автоматизации бухгалтерского учета бюджетных учреждений. Выделение этого вопроса из ряда проблем не является искусственным. С одной стороны, в большинстве бюджетных учреждений функционируют АРМ бухгалтера по различным направлениям, с другой — программные продукты, которые используются в данном случае в виде операционной среды бухгалтерского учета, являются очень несовершенными. Так, большинство программ бухгалтерского учета не предусматривает общего сбора информации относительно результатов текущего учета и конечного ее обобщения главным бухгалтером. Кроме того, за неимением средств бюджетные учреждения, как правило, покупают неполный программный пакет, то есть автоматизация касается наиболее трудоемкого участка бухгалтерии в конкретном бюджетном учреждении.

Поставленные проблемы определяют следующее направление усовершенствования бухгалтерского учета бюджетных учреждений — *полную компьютеризацию бухгалтерского труда учетных работников бюджетных организаций.* При этом следует подчеркнуть, что очень важным условием рационализации этого процесса является тесное сотрудничество работников бухгалтерии и программистов.

Для рациональной организации любого учетного процесса нужна высокая квалификация учетных работников, которая состоит из полученных в различных высших учебных заведениях знаний и практических навыков, приобретенных в процессе трудовой деятельности. Следует отметить, что знание, приобретенные будущим специалистом по окончанию соответствующего учебного заведения, являются фундаментом его дальнейшего самосовершенствования как специалиста.

Следовательно, еще одним направлением усовершенствования учета бюджетных учреждений является *повышение качества подготовки студентов по различным степеням подготовки (магистры, специалисты).*

1. УЧЕТ ФИНАНСИРОВАНИЯ, ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСХОДОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

ПЛАН ИЗУЧЕНИЯ ТЕМЫ

* + - 1. Основные принципы и методы финансирования бюджетных учреждений.
      2. Документальное оформление и порядок учета финансирования учреждений, что полностью или частично содержатся за счет бюджетных средств.
      3. Понятие бюджетной классификации и ее структура.
      4. Учет кассовых и фактических расходов.
      5. Учет кассовых сделок.
      6. Учет валютных сделок.
      7. Учет прочих денежных средств.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Под понятием *«финансирование»* относительно бюджетных учреждений дословно понимают обеспечение этих учреждений денежными средствами. Как отмечалось в предыдущей теме, круг источников финансирования бюджетных организаций значительно расширилось: кроме средств государственного и местных бюджетов, бюджетные учреждения получают денежные поступления в виде платы за предоставление услуг. Характер и адресность финансирования имеют достаточно весомое значение, поскольку не только регламентируют дальнейшее расходование средств (это вопросы будет рассмотрен дальше), но и определяют принципы финансирования.

Остановимся на рассмотрении основных каналов, по которым происходит поступление денежных ресурсов к бюджетным учреждениям.

Первым и главным является бюджетное финансирование, которое осуществляется соответственно смете расходов бюджетных учреждений. *Главными принципами бюджетного финансирования* является:

* безвозвратность предоставления средств;
* связь между объемом финансирования и выполнением планов бюджетным учреждением;
* целевое назначение;
* контроль использования предоставленных средств.

Первый принцип означает, что средства, полученные бюджетной организацией из государственного или местного бюджета, не возвращаются к источнику финансирования. То есть в течение года средства используются на проведение хозяйственной деятельности такой организации, а остатки бюджетного финансирования на конец отчетного года остаются в ее распоряжении.

Сущность второго принципа состоит в потому, что бюджетное учреждение получает средства не под план, а соответственно фактическому выполнению плана. При этом на очередную сумму поступлений денежных средств непосредственно влияет качество использования предварительно предоставленных средств и соблюдения учреждением финансовой дисциплины.

Третий принцип — принцип целевого назначения — означает, что полученные средства должны использоваться соответственно предусмотренных в смете статей бюджетной классификации расходов бюджетных учреждений. Контроль использования средств осуществляется на всех этапах хозяйственной деятельности бюджетных учреждений через казначейскую систему выполнения бюджета.

Понятие бюджетного финансирования тесно связано с понятием распорядителя средств, с помощью которого схема финансовых (вертикальных) отношений бюджетных учреждений приобретает наглядность и становится более понятной. *Распорядителями средств* являются руководители министерств, ведомств и учреждений, которым предоставлено право распоряжаться бюджетными ассигнованиями, выделенными на соответствующие мероприятия. В зависимости от степени подчинении и от объема предоставленных прав они разделяются на главные и нижестоящие.

Главными распорядителями кредитов являются:

* министры и руководители других центральных органов исполнительной власти — по государственном бюджету;
* руководители отделов областных, городских, районных госадминистраций — по местным бюджетам;
* председатели сельских и поселковых Советов — по сельским и поселковым бюджетам.

Главные распорядители средств имеют право использовать предоставленные бюджетные средства на собственные потребности и соответствующие мероприятия, а также распределять средства между нижестоящими распорядителями средств.

Нижестоящие распорядители средств разделяются на распорядителей средств второго и третьего уровня или степени. К распорядителям средств второго уровня относятся руководители, которые получают средства как на расходы учреждения, так и на перечисление непосредственно подчиненным им учреждениям, предприятиям или организациям. Распорядители средств третьей степени получают средства только на расходы данного учреждения.

Открытию финансирования предшествует доведение объема ассигнований и смет расходов. Указанная процедура предусматривает такие шаги:

1. Министерство финансов Украины доводит главным распорядителям средств объемы ассигнований, которые выделяются им из бюджета.
2. Главные распорядители средств доводят нижестоящим распорядителям средств лимитные справки о затратах с бюджета, что является основанием для составления единой сметы доходов и расходов.

После этого распорядители средств всех степеней предъявляют сметы доходов и расходов в соответствующие органы Государственного казначейства.

Так, главные распорядители средств в месячный срок после утверждения государственного бюджета Украины предъявляют сводную смету доходов и расходов Главному управлению Государственного казначейства.

Следует отметить, что общая сумма сметы должна отвечать сумме росписи доходов и расходов государственного бюджета, утвержденного министром финансов.

Распорядители средств второй степени предъявляют сводную смету доходов и расходов в разрезе подведомственных учреждений и территорий к отделу учета лимитов расходов и контроля использования смет территориальных управлений Государственного казначейства. При этом объемы доходов и расходов указанного распорядителя средств по смете сверяются с росписью расходов, полученных от Главного управления Государственного казначейства.

Распорядители средств третьей степени подают сводные сметы доходов и расходов соответствующим отделениям Государственного казначейства, где их данные сверяются с данными росписи расходов, которые доказанные вышестоящими органами Государственного казначейства.

Сегодня вследствие того, что не все бюджетные учреждения перешли на казначейское обслуживание, финансирование осуществляется как по ведомственной структуре, так и через органы Государственного казначейства и регулируется Инструкцией Государственного казначейства Украины «О порядке кассового выполнения государственного бюджета по расходам», утвержденной 21 марта 1997 г.

При финансировании по ведомственной структуре Главное управление Государственного казначейства пересчитывает бюджетные средства на текущие бюджетные счета главных распорядителей средств на основании представленных ими распределений бюджетных средств (2 экземпляры). Управление оперативно-кассового планирования составляет распоряжение на перечисление средств с единого казначейского счета. После проверки распоряжения управлениям бухгалтерского учета один экземпляр передается обратно к оперативно-контрольному управлению для перечисления средств по назначению. Перечисление бюджетных средств с единого казначейского счета осуществляется платежным поручением, которое подается в уполномоченный банк в виде электронных расчетных документов каналами связи в системе «клиент-банк». Получив от уполномоченного банка выписки с единого казначейского счета, управление бухгалтерского учета и отчетности Главного управления Государственного казначейства проверяет полноту проведенных платежей. Управление оперативно-кассового планирования расходов отображает сумму проведенного финансирования главного распорядителя средств в карточке учета ассигнований. Дальнейшее движение финансирования осуществляется по схеме: главный распорядитель средств 🡲 распорядитель средств второй степени 🡲 распорядитель средств третьей степени.

При финансировании распорядителей средств через территориальные органы Государственного казначейства в уполномоченных учреждениях банков закрываются текущие бюджетные счета. Взамен распорядителям средств открывают регистрационные счета соответственно Инструкции Главного управления Государственного казначейства Украины «Об открытии регистрационных счетов органами Государственного казначейства», утвержденной 12 мая 1997 г.

Под *регистрационным счетом* следует понимать счет, который открыт в органах Государственного казначейства распорядителям средств для учета их расходов. Для открытия регистрационных счетов в соответствующих органах Государственного казначейства на каждый распорядителя средств заводятся личные дела. Распорядители средств подают в органы Государственного казначейства такие документы:

1. Заявление на открытие счета в системе органов Государственного казначейства, подписанную руководителем учреждения и главным бухгалтером.
2. Справку о внесении в Единый государственный реестр предприятий и организаций Украины с указанием идентификационного кода.
3. Копию утвержденного положения или устава об учреждении, предприятие, организацию, заверенную вышестоящим учреждением или нотариусом.
4. Доведенный к распорядителю средств поквартальный объем ассигнований, который предусмотрен в бюджете Украины, с распределением по разделам, главах, параграфах и статьях бюджетной классификации.
5. Утвержденная смета доходов и расходов с поквартальным распределением.
6. Карточку с образцами подписей лиц, которые имеют юридическое право распоряжаться средствами, находящимися на счете учреждения, и подписывать платежные и прочие расчетные документы, а также с образцом оттиска печати.
7. Отчет о выполнении сметы расходов учреждения на дату закрытия финансирования на текущие бюджетные счета в учреждении уполномоченного банка.

В случаях изменения адреса учреждения и органа Государственного казначейства распорядитель средств предоставляет выдержку из его личной карточки.

Открытию регистрационных счетов предшествует заключение договоров, которые регулируют отношения между органами государственного казначейства и распорядителем средств. Договор имеет стандартную форму и содержит такие разделы: предмет договора; права и обязанности сторон; порядок решения противоречащих вопросов; сроки действия договора, порядок его изменения и прекращение; другие условия; юридические адреса.

Регистрационные счета открываются в разрезе разделов бюджетной классификации на один бюджетный год и ежегодно обновляются. Открытие регистрационных счетов становится осуществленным фактом после письменного сообщения об этом распорядителя средств.

При изменении юридического адреса распорядитель средств должен в течение одной недели сообщить об указанных изменениях соответствующие органы Государственного казначейства. В случае если меняется и административно-территориальная подчиненность распорядителя средств, регистрационный счет в органах Государственного казначейства по прежнему месту нахождение закрывается. При этом распорядителю средств предоставляется выдержка из личной карточки, в которой фиксируется информация относительно итогового результата проведенных бюджетным учреждением расходов. Выдержка предъявляется в органы Государственного казначейства за новым адресом, после чего между распорядителем средств и органом Государственного казначейства заключается договор на расчетное обслуживание.

Другим источником получения денежных средств выступают юридические, физические лица, которые являются потребителями услуг бюджетных учреждений. Отметим, что данный канал поступления денежных средств находится в стадии формирования, поскольку окончательно не решены некоторые вопросы налогового, учетного и юридического характера. Однако, несмотря на это, объемы поступлений за указанным источником возрастают, что дает основание считать, что в дальнейшем средства от предоставления платных услуг будут играть значительную роль в обеспечении хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. Среди главных принципов данного направления следует выделить безвозвратность средств, использование средств по целевому назначению и обязательное предоставление услуги соответствующего качества. Поскольку средства, полученные от предоставления услуг, классифицируются как внебюджетные, более детально эти вопросы будут рассмотрены в теме «Учет внебюджетных средств».

2. Для учета финансирования, а также расчетов по нему в плане счетов предусмотрены следующие счета:

09 «Регистрационный / текущий (бюджетный) счет»

10 « Текущий счет»

14 « Расчеты по финансированию»

23 « Финансирование»

Каждый с указанных счетов выполняет определенные функции и имеет ряд субсчетов. Так, синтетический счет 09 «Регистрационный / текущий (бюджетный) счет по госбюджету» делится на такие субсчеты:

090 «Регистрационный / текущий счет на расходы учреждения»

091 «Текущий (бюджетный) счет для перевода средств подведомственным учреждениям»

092 « Регистрационный / текущий счет по капитальному ремонту»

093 «Регистрационный / текущий счет по капитальным вложениям»

096 «Регистрационный / текущий счет за счет других бюджетов»

Для учета ассигнований бюджетных организаций, которые финансируются из местных бюджетов, используется счет 10 «Текущий счет по республиканским и местным бюджетам», который фактически — в данном случае — выполняет функции счета 09. Он, как и предыдущий счет, предусматривает ряд субсчетов:

100 «Текущий счет на расходы учреждения»

101 «Текущий счет для переводов подведомственным учреждениям и на другие мероприятия»

102 «Текущий счет по капитальном ремонту»

108 «Текущий счет по финансированию капитальных вложений» Все приведенные субсчеты активные, денежные. По дебету учитываются суммы средств, полученные в виде финансирования и платы за некоторые услуги, по кредиту фиксируется факт использования указанных средств или возвращения платы. Отметим, что при финансировании по ведомственной структуре субсчет 090 используется только главными распорядителями средств.

Учет операций относительно движения средств на указанных счетах при мемориально-ордерной системе учета ведется в накопительной ведомости движения средств на бюджетных (текущих) счетах ф. 381, мемориальный ордер № 2, при журнально-ордерной системе в журналах-ордерах № 2, 3. В бухгалтериях учреждений, где объем операций по указанным счетам незначителен, учет ведется в карточках ф. 292-а или книге 292. Аналитический учет бюджетных средств ведется в книге учета ассигнований ф. 294 или в карточках учета ассигнований ф. 294-а.

Информация относительно расчетов по финансированию из бюджета, которые возникают в процессе выполнения сметы расходов между распорядителями средств различных степеней, отображается на счете 14 «Расчеты по финансированию из бюджета». Он, в свою очередь, содержит следующие субсчеты:

140 «Расчеты по финансированию из бюджета на расходы учреждений и прочие мероприятия»

142 «Расчеты по финансированию за счет других бюджетов»

143 «Расчеты по финансированию из бюджета капитальных вложений»

Счет 14 является расчетным. Относительно баланса он является активно-пассивным и используется только при финансировании по ведомственной структуре, при этом адресность соответствующих субсчетов зависит как раз от степени распорядителя средств.

Так, для главного распорядителя средств он активный: по дебету соответствующего субсчета счета 14 учитываются суммы финансирования подведомственных учреждений и расходы, проведенные для подведомственных учреждений за счет ассигнований по смете на централизованные мероприятия, а по кредиту — уменьшения финансирования подведомственных учреждений и суммы расходов, проведенные нижестоящими распорядителями средств по год.

Для распорядителя средств второй степени счет 14 выступает как активно-пассивный, при этом по дебету учитываются суммы финансирования распорядителю третьей степени, собственные расходы, проведенные в течение года, а также суммы выявленных недостатков и списания, принятые за счет учреждения. По кредиту записывают суммы финансирования полученного от главного распорядителя средств, а также другие суммы по операциям, которые содействуют увеличению финансирования. И, в конце концов, относительно распорядителя средств третьей степени этот счет пассивный. По дебету отображают суммы расходов, которые были осуществленные в течение года, по кредиту — суммы полученного финансирования.

Аналитический учет расчетов по финансированию главные распорядители средств ведут в книге ф. № 302 по каждому учреждению в разрезе параграфов и статей бюджетной классификации. Нижестоящие распорядители средств аналитический учет расчетов по финансированию осуществляют в многографных карточках ф. № 283.

При составлении сводного баланса остатки по субсчетам счета 14 у главного и нижестоящих распорядителей средств взаимоисключаются.

Обобщение информации по операциям по финансированию из бюджета происходит на пассивном счете 23 «Финансирование». Отметим, что при финансировании по ведомственной структуре этот счет ограничен использованиям только главными распорядителями средств; при выполнении финансирования через органы государственного казначейства счет используется распорядителями средств всех степеней. Счет 23, как и предыдущие, имеет ряд субсчетов, а именно:

230 «Финансирование с бюджета на расходы учреждения и прочие мероприятия»

231 «Финансирование с бюджета капитальных вложений»

232 «Финансирование за счет других бюджетов»

233 «Источники покрытия дефицита бюджета»

236 «Средства родителей на содержание детского учреждения»

238 « Прочие средства на содержание учреждения»

По кредиту субсчетов счета 23 фиксируется информация о суммах средств, которые поступили в виде финансирования с бюджета, выделенные доходы на покрытие дефицита бюджета, начисленные суммы платы по содержанию детей в детских дошкольных учреждениях, школах эстетичного обучения, суммы выявленных излишков денежных средств в кассе и материалов, а также стоимость безвозмездно полученных материалов. Дебет отображает операции по закрытию расходов за счет финансирования, перечисление средств на расходы учреждения, а также по списанию недостатков материалов и безнадежных долгов.

Аналитический учет по счетом 23 предусматривает дифференцированный подход относительно субсчетов. Так, по субсчету 230 аналитический учет ведется с помощью многографных карточек ф. 283. Относительно других субсчетов счета 23 «Финансирование» данные аккумулируются в карточках ф. 292-а или книге ф. 292.

3. Под *расходами* понимают государственные платежи, которые не подлежат возвращению (не создают и не компенсируют финансовые требования). Расходы могут быть возмездными, то есть такими, которые обмениваются на товар или услугу, или неоплатными. Расходы имеют достаточно сложную структуру, а потому представлены в виде классификации. *Бюджетная классификация расходов* многоуровневая и представляет собой размежевание расходов по экономическими признаками. Таким классификационным признаком выступает степень продолжительности расходов. Согласно с этим признаком расходы могут быть текущими и капитальными. В роли вторичного признака выступают единые экономические категории; направлениями расходов в данном разе служат оплата труда работников бюджетных учреждений, начисление на заработную плату и тому подобное.

Указанная экономическая классификация расходов бюджета является достаточно новой (постановление Верховного Совета Украины «О структуре бюджетной классификации Украины» от 12 июля 1996 г. по № 327, введенное в действие с 1 января 1998 г.). В отличие от действующей ранее бюджетной классификации расходов, указанный вариант больше детализирован. Кроме того, новая классификация расходов дает возможность оперировать понятием «расходы» не только на микроэкономическом уровне относительно бюджетных учреждений как хозяйственных единиц, но и на уровне общих государственных расходов, то есть макроэкономическом уровне.

Рассмотрим подробнее все составляющие экономической классификации расходов.

**ТЕКУЩИЕ РАСХОДЫ (КОД 1000)**

**Расходы на товары и услуги (код 1100)**

*Оплата труда работников бюджетных учреждений (код 1110).* К указанным расходам относятся оплата труда в денежной форме всех работников бюджетных учреждений по установленным должностным окладам, ставкам или расценкам. Величина оплаты труда исчисляется до вычитания удержанных налогов и взносов и включает в себя:

* код 1111 — основную заработную плату по установленным окладами, ставками или расценками всех работников;
* код 1112 — оплату труда по трудовым соглашениям;
* код 1113 — надбавку по выслугу лет;
* код 1114 — доплату за ранг, надбавки и доплаты обязательного характера (оплата ночных смен, внеурочных часов, за научную степень и тому подобное);
* код 1115 — надбавки, которые носят стимулирующий характер;
* код 1116 — премии (все виды премиальных выплат);
* код 1117 — материальную помощь;
* код 1118 — основные виды денежного содержания военнослужащих;
* код 1119 — дополнительные виды денежного содержания военнослужащих).

*Начисление на заработную плату (код 1120)*. К указанным расходам относятся отчисления бюджетных учреждений. В их состав включают:

* код 1121 — сбор на обязательное государственное пенсионное страхование;
* код 1122 — сбор на обязательное социальное страхование (в том числе сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы);
* код 1123 — в Фонд ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальная защита населения.

*Приобретение предметов и материалов (код 1130).* Статья представляет собой расходы на приобретение всех предметов и материалов, за исключением капитальных активов, товаров и материалов, которые направленные на производство основных фондов, создание стратегических и чрезвычайных запасов, а также земли и нематериальных активов. Она состоит из таких внутренних составляющих:

* код 1131 — канцелярские принадлежности, материалы и предметы для текущих хозяйственных потребностей. Сюда относятся расходы на приобретение канцелярских, чертежных, письменных принадлежностей и материалов, изготовление бухгалтерских и статистических книг, ведомостей, а также классных журналов, бланков, дипломов, свидетельств, медалей, нагрудных значков, грамот, другой документации для учебных заведений, кроме того — периодических, справочных, информационных изданий (кроме приобретения книг для библиотечных фондов свободной библиотечной сети, учебных заведений, домов культуры, больниц, других учреждений). К этой статье относят расходы на приобретение материалов и инвентаря для текущих хозяйственных затрат (щеток, мастики, моющих средств, электрических лампочек и т. п.), а также расходы на стирку, санитарно-гигиеническое обслуживание контингентов, которые обслуживаются медицинскими, социально-реабилитационными учреждениями, и приобретение и пополнение аптечек (если в этом учреждении отсутствует медицинский кабинет или пункт);
* код 1132 — медикаменты и перевязочные материалы. Сюда относятся расходы на приобретение: медикаментов, медиковосстановительных средств, бактериологических препаратов и перевязочных материалов для лечебно-профилактических и лечебно-ветеринарных учреждений, а также для домов-интернатов, санаториев, профилакториев, школ, детских учреждений и тому подобных; витаминов, вакцин, сыроватки, средств дезинфекции, пленки для рентгеновских снимков, материалов для проведения анализов, оплата доноров, приобретение крови для переливания, пополнение запаса мелкого медицинского инвентаря (термометров, ланцетов, пинцетов, игл и т. д.);
* код 1133 — продукты питания. Это расходы на продукты питания в лечебно-профилактических учреждениях, домах-интернатах, школах, детских домах, детских дошкольных учреждениях, школах-интернатах, профтехучилищах, высших учебных заведениях и спецпитания лиц, которые работают во вредных условиях;
* код 1134 — приобретение оснащения и инвентаря. Прежде всего, это расходы на приобретение предметов, которые относятся к малоценным и быстроизнашивающимся предметам (предметы со сроком службы меньше года или малоценные предметы) и материалов и предметов для научно-исследовательских и учебных работ. Кроме того, в указанную статью включаются расходы на изготовление карта, схем, макетов, которые носят временный характер;
* код 1135 — приобретение мягкого инвентаря и обмундирования (МБП);
* код 1136 — прочие материалы и предметы, не учтенные в статьях с кодами 1131–1135, в т. ч. приобретение книг, периодических изданий для библиотечных фондов, животных для станций переливания крови и научно-исследовательских учреждений и кормов для них;
* код 1137 — материалы, инвентарь, строительство, капитальный ремонт и мероприятия специального назначения. Эта статья включает расходы на приобретение товаров военного назначения, военной техники, инвентаря — как кратковременного, так и длительного использования, военное строительство (кроме жилья для военнослужащих), мобилизационную подготовку народного хозяйства и прочее.

**Расходы на командировки (код 1140)**

В состав указанной группы расходов относятся расходы на оплату проезда, суточных, квартирных во время служебных командировок; оплату подъемных, проезда и суточных при перемещении работников; сессионных выездов народных судов; командировок на курсы и в учебные заведения, на сессии, совещания и конференции организационно-хозяйственного и научного характера. Кроме того, сюда включаются надбавки к заработной плате, которые выплачиваются в предусмотренным решением Правительства случаях отдельным категориям работников вместо компенсации расходов на командировку (суточных, квартирных).

*Оплата услуг по содержанию бюджетных учреждений (код 1150)*. Указанная статья расходов состоит из оплаты аренды помещений и оснастки, транспортных услуг, услуг связи, полиграфических услуг, текущего ремонта помещений, зданий, сооружений, оснастки и инвентаря, которые арендуются или находятся на балансе, а также профессиональных услуг по бухгалтерскому учету и аудиту, юридических услуг и услуг консультантов. Данная статья конкретизируется следующими кодами:

* код 1151 — оплата транспортных услуг и содержание собственных транспортных средств;
* код 1152 — аренда;
* код 1153 — оплата текущего ремонта оборудования и инвентаря;
* код 1154 — оплата текущего ремонта зданий, сооружений, помещений, которые арендуются или находятся на балансе, в части расходов на приобретение строительных материалов для текущего и косметического ремонта помещений или оплаты услуг посторонних организаций по ведению этих работ;
* код 1155 — оплата профессиональных услуг бухгалтерского учета, аудита, юридических услуг, услуг консультантов;
* код 1156 — услуги связи, то есть абонентная плата по телефон и междугородные разговоры, факсимильная связь, электронную почту, оплата почтовых отправлений, включая телеграммы, письма, бандероли и т. п.;
* код 1157 — оплата прочих текущих расходов (расходы на вневедомственную охрану, содержание в чистоте зданий, улиц, дворов; дезинфекцию; техническое обслуживание оборудования, мероприятия по охране труда и техника безопасности; представительские расходы и тому подобное).

*Оплата коммунальных услуг и энергоносителей (код 1160)*. К этой статье расходов относятся платежи за коммунальные услуги и энергоносители. По классификации ей соответствует следующая группа кодов:

* код 1161 — оплата теплоснабжения;
* код 1162 — оплата водоснабжения и водоотвода;
* код 1163 — оплата электроэнергии;
* код 1164 — оплата природного газа;
* код 1165 — оплата других видов энергии (уголь, дрова и т. д.);
* код 1166 — оплата других коммунальных услуг, не учтенных в кодах 1161–1165.

*Исследование и разработки, государственные программы (код 1170).* Эта статья расходов включает расходы на геологоразведочной и топографо-геодезические работы, а также расходы, связанные с выполнением работ по типовому и экспериментальному проектированию и услугах научно-исследовательских организаций, других учреждений — как государственных, так и хозрасчетных, по реализации государственных многоцелевых и других программ. Она содержит следующие составляющие:

* код 1171 — оплата геологоразведочных услуг;
* код 1172 — оплата услуг предприятий, организаций по выполнению многоцелевых программ;
* код 1173 — оплата услуг по типовому проектированию;
* код 1174 — оплата научно-исследовательских работ;
* код 1175 — оплата выполнения других государственных программ.

**Выплата процентов (код 1200)**

К этой статье расходов относятся платежи за пользование денежными займами, то есть выплата процентов. Она включает такие составляющие:

*Выплата процентов банковским учреждениям (код 1210)*

* код 1211 — выплата процентов по займам Национального банка Украины;
* код 1212 — выплата процентов коммерческим банкам.

*Выплата процентов по внутренним займам (код 1220).*

*Выплата процентов по внешнему государственному долгу (код 1230).*

**Субсидии и текущие трансферты (код 1300)**

Указанные расходы представляют собой неоплатные государственные платежи, которые не подлежат возврату и предусмотренные для текущих целей. К этой группе расходов относят субсидии — неоплатные текущие выплаты предприятиям, которые не предусматривают компенсации, и расходы на возмещение убытков государственных предприятий, а также трансфертные платежи — неоплатные и бесповоротные выплаты, целью которых не является приобретения товаров или услуг, предоставление кредита и выплаты долга.

*Субсидии (код 1310).*

* код 1311 — субсидии государственным предприятиям, кроме сельскохозяйственных;
* код 1332 — субсидии финансовым учреждениям;
* код 1313 — субсидии предприятиям и организациям сельского хозяйства;
* код 1314 — субсидии на покрытие убытков предприятий, государственная программа поддержки предприятий, прирост оборотных средств;
* код 1315 — прочие субсидии;

*Трансфертные платежи органам государственного управления других уровней (код 1320).*

* код 1321 — средства, которые передаются различным бюджетам;
* код 1322 — другие текущие трансферты.

*Трансферты другим учреждениям и организациям (код 1330).*

*Трансферты населению (код 1340).*

* код 1341 — выплаты пенсий и помощи;
* код 1342 — стипендии;
* код 1343 — оплата бесплатно предоставленных квартир и коммунальных услуг, включая дополнительные выплаты населению на покрытие затрат по оплате жилищно-коммунальных услуг;
* код 1344 — прочие трансферты населению, включая одноразовую денежную помощь гражданам, которые пострадали от стихийного бедствия.

*Трансферты за границу (код 1350).*

**КАПИТАЛЬНЫЕ РАСХОДЫ (КОД 2000)**

Под капитальными расходами понимают платежи с целью приобретения капитальных активов, стратегических и чрезвычайных запасов товаров, земли, нематериальных активов или неоплатные платежи, которые передаются получателям с целью приобретения ими подобных активов, компенсации потерь, связанных с разорением или повреждением основных фондов.

**Приобретение основного капитала (код 2100)**

Указанное направление расходов предусматривает расходы бюджетных учреждений и организаций на новые или существующие товары длительного пользования (срок службы больше года), которые покупаются или создаются собственными силами, и платежи, направленные на модернизацию, продолжение сроков службы основного капитала, повышение его производительности, улучшение отдачи основных фондов.

*Приобретение оборудования и предметов длительного использования (код 2110).*

* код 2111 — приобретение производственное оборудование и предметов долгосрочного пользования для предприятий (учреждений) и для реализации многоцелевых программ. Относительно бюджетных учреждений — речь идет о приобретении приборов, машин, станков, бурового оборудования, геодезического инструмента, научно-исследовательских приборов, специальных чертежных столов и пр.;
* код 2112 — приобретение непроизводственное оборудование и предметов длительного пользования для предприятий (учреждений) и для реализации многоцелевых проектов. Сюда относятся расходы бюджетных учреждений на приобретение столов, стульев, прочей канцелярской мебели, мебели для детских и учебных заведений, для медицинских и лечебно-профилактических учреждений, спецмебели для библиотек, компьютерной и копировальной техники и т.п.

*Капитальное строительство (код 2120).*

* код 2121 — строительство (приобретение) жилья, в том числе для военнослужащих, а также государственный жилой фонд;
* код 2122 — строительство производственных объектов (кроме объектов военного назначения);
* код 2123 — строительство объектов социально-культурного и бытового назначения, включая школы, лечебно-профилактические учреждения, музеи, театры и тому подобное;
* код 2124 — строительство административных объектов;
* код 2125 — прочее строительство.

*Капитальный ремонт (код 2130).*

* код 2131 — капитальный ремонт жилого фонда;
* код 2132 — капитальный ремонт производственных объектов;
* код 2133 — капитальный ремонт объектов социально-культурного и бытового назначения;
* код 2134 — капитальный ремонт административных объектов;
* код 2135 — реставрация памяток архитектуры;
* код 2136 — прочий капитальный ремонт.

**Создание государственных запасов и резервов (код 2200)**

К указанному направлению расходов включают приобретения товаров для создания стратегических и чрезвычайных запасов, запасов зерна и товаров, которые имеют особо существенное значение для страны, как-то: государственные фонды драгметаллов и камня, государственный материальный резерв.

**Приобретение земли и нематериальных активов (код 2300)**

Это направление расходов включает:

*(код 2310) — приобретение земли;*

*(код 2320) — оплата права на использование недр;*

*(код 2330) — приобретение нематериальных активов.*

**Капитальные трансферты (код 2400)**

Понятие капитальных трансфертов связано с понятием трансфертов в общем, а потому трактуется как неоплатные односторонние платежи органов управления, которые не ведут к возникновению или погашению финансовых требований. Как правило, они носят одноразовый, нерегулярный характер. Целью капитальных трансфертов является предоставление возможности приобретения капитальных активов, компенсации расходов (связанных с повреждением основного материала), покрытие убытков, накопленных в течение нескольких лет или таких, которые произошли из-за чрезвычайных обстоятельств. Капитальные трансферты разделяются на:

*Внутренние капитальные трансферты (код 2410).*

* код 2411 — трансферты органам государственного управления других уровней;
* код 2412 — трансферты предприятиям (учреждениям);
* код 2413 — прочие внутренние трансферты.

*Внешние капитальные трансферты (код 2420)*.

К этой статье относятся капитальные трансферты за границу.

**НЕРАСПРЕДЕЛЕННЫЕ РАСХОДЫ (КОД 3000)**

Это направление расходов охватывает расходы с резервных фондов Кабинета Министров Украины, фондов непредвиденных расходов Совета Министров Автономной Республики Крым, областных и местных администраций, исполкомов местных Советов.

**КРЕДИТОВАНИЕ С ВЫЧИТАНИЕМ ПОГАШЕНИЯ (КОД 4000)**

Указанное направление расходов включает платежи к бюджетам всех уровней, в результате которых в них появляются финансовые требования к другим экономическим единицам, при этом целью указанных платежей является экономическое регулирование, а не получение прибыли или управления ликвидностью. Расходы по указанной статье, как свидетельствует ее название, могут быть вычислены по простой формуле: от суммы предоставленных кредитов отнимаются суммы возвращенных кредитов. Кредитование по экономической классификации расходов составляется с предоставления внутренних и внешних кредитов.

**Предоставление внутренних кредитов с вычитанием погашения (код 4110)**

*Предоставление внутренних кредитов (код 4110).*

* код 4111 — кредиты и бюджетные ссуды органам государственного управления других уровней, включая государственные внебюджетные средства;
* код 4112 — кредиты нефинансовым предприятиям;
* код 4113 — кредиты финансовым учреждениям;
* код 4114 — прочие внутренние кредиты.

*Возврат внутренних кредитов (код 4120)*

Отображается со знаком «–» относительно статьи 4110. Включает:

* код 4121 — кредиты и бюджетные ссуды, повернутые органам государственного управления других уровней, включая внебюджетные фонды;
* код 4122 — кредиты, возвращенные нефинансовыми предприятиями (учреждениями);
* код 4123 — кредиты, возвращенные финансовыми учреждениями;
* код 4124 — возврат прочих кредитов, предоставленных резидентам.

*Предоставление внешних кредитов с вычитанием погашения (код 4200).*

*Предоставление внешних кредитов (код 4210). Возврат внешних кредитов (код 4220).*

**НАЛОГИ**

* код 7100 — налоги и обязательные платежи (кроме налога на прибыль и на добавленную стоимость);
* код 7200 — налог на прибыль;
* код 7300 — налог на добавленную стоимость.

Экономическая классификация расходов бюджета служит основой учета расходов бюджетных учреждений, поскольку все проведенные расходы учитываются в разрезе ее статей. Кроме того, отчетность бюджетных учреждений, построенная по принципу группировки расходов как раз по статьями экономической классификации расходов бюджета. В дальнейших разделах мы еще не раз будем обращаться к этому вопросу.

4. Как уже отмечалось, для учетного процесса бюджетных организаций характерно понятие *расходов* (не путать с затратами), которые определяются как суммы средств, израсходованных бюджетными учреждениями в процессе хозяйственной деятельности в пределах сумм, установленных *сметой, —* главным плановым и финансовым документом, определяющим объем, целевое назначение и поквартальное распределение средств. При учете выполнения сметы расходы разделяются на два подобъекта, а именно: кассовые и фактические расходы.

*Кассовыми расходами* считаются все суммы, проведенные органом Госказначейства Украины или учреждением банка с регистрационного или текущего счета учреждения как путем безналичной оплаты счетов, так и денежной наличностью. В качестве примера кассовых расходов можно привести такие операции: получение денежной наличности в кассу на выплату заработной платы, средств на командировку, для приобретения материальных ценностей через подотчетные лица; перечисленные средства поставщикам и т. п.

*Фактические расходы,* в отличие от кассовых, это соответствующей действительности расходы учреждений для выполнения сметы, которая подтвержденные соответствующими первичными документами. Фактические расходы возникают в результате следующих операций: начисленная заработная плата работникам; затраты на продукты питания; утверждения авансового отчета по расходам на командировку и т.п.

Такое распределение расходов как объектов учета определяется необходимостью контроля со стороны государства по использованию средств, при этом учет кассовых расходов обеспечивает информацией о кассовом выполнении сметы и остатки неиспользованных ассигнований на каждую конкретную дату, а учет фактических расходов дает возможность контролировать как ход фактического выполнения сметы расходов учреждений в общем, так и соблюдение установленных норм по отдельными статьями и структурными подразделениям. Учет затрат как кассовых, так и фактических, производится по статьям экономической классификации расходов бюджета (п. 2.3).

Кассовые и фактические расходы на практике зачастую не совпадают по времени, поскольку в их основу возложены различные принципы записи бухгалтерских операций: кассовый метод (когда запись доходов и расходов осуществляется в момент получения средств независимо от периода, к которого они относятся) и метод начислений (по которому что запись бюджетных операций происходит в момент их выполнения). Например, фактические расходы по статьям с кодовыми номерами 1110, 1120, 1300 во временном измерении опережают кассовые, то есть начисление заработной платы, стипендии, а также взносов на социальное страхование происходит ранее, чем осуществляются платежи и получаются деньги в кассу на указанные выплаты. По другим статьям, наоборот, кассовые расходы опережают, как правило, фактические. Если кассовые и фактические расходы совпадают по времени, они называются прямыми расходами.

Учет кассовых расходов учреждений ведется на синтетических счетах 09 «Регистрационный / текущий счет по госбюджету» и 10 «Текущие счета по республиканским и местным бюджетам» в разрезе соответствующих субсчетов. Характеристика указанных счетов была представлена в предыдущем пункте, а потому следует лишь отметить, что сумма кассовых расходов фиксируется по кредиту этих счетов в разрезе статей экономической классификации расходов бюджета.

Фактические расходы учитываются на счете первого порядка 20 «Расходы по бюджету», который делится на такие счета второго порядка:

200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и на другие мероприятия»;

202 «Расходы за счет других бюджетов»;

203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;

а также на счете 21 «Прочие расходы» в разрезе его субсчетов:

210 «Расходы к распределению»;

211 «Расходы по специальным средствам»;

212 «Расходы по специальным средствам на капитальные вложения и приобретение оборудования»;

213 «Расходы по другим средствам»;

217 «Расходы за счет средств от производственной деятельности».

Оба счета являются активными, то есть по дебету фиксируются суммы фактических расходов, осуществленных в течение года, по кредиту в конце года происходит списание сумм фактических расходов за счет финансирования. При этом счет 20 корреспондирует со счетом 23 или 14 (в зависимости от степени распорядителя средств и способа финансирования), а счет 21 — со счетом 40 «Доходы». Отметим, что в соответствии с письмом главного управления госказначейства Украины от 27 июня 1997 г. по № 07-04/123-2193 субсчет 200 также может корреспондировать со счетом 400, если в течение года выплаты заработной платы осуществлялись частично за счет внебюджетных средств.

Аналитический учет фактических расходов (относительно счета 20 «Расходы по бюджету») в учреждениях, которые осуществляют учет выполнения сметы самостоятельно, ведется к каждому субсчету в книге расходов ф. № 294 по разделам, параграфами и статьями бюджетной классификации. 2). В централизованных бухгалтериях аналитический учет фактических расходов бюджетных учреждений ведется в книге учета фактических расходов ф. № 309, в которой по каждому счету расходов открываются отдельные счета по разделам, главами и параграфами статей расходов бюджетной классификации.

Аналитический учет расходов по счетом 21 ведется в многографных карточках ф. 283 (субсчет 210) или в книге учета специальных средств ф. 297-б по видам специальных средств (субсчеты 211, 212).

5. Любое учреждение, предприятие или организация в активе имеет денежные средства, их состояние постоянно изменяется, при этом движение может происходить как в безналичной форме, так и в виде денежной наличности. Операции, по которым средства перемещаются в форме денежной наличности, называются кассовыми.

Учет кассовых операций осуществляется соответственно Порядку ведения кассовых сделок в национальной валюте, утвержденного постановлением Национального банка Украины от 4 ноября 1997 г. Этот порядок является единым для всех юридических лиц (кроме банков и предприятий связи), независимо от форм собственности и рода деятельности. Согласно указанному документу организации и учреждения должны хранить денежные средства в учреждениях банка. Денежная наличность получается в пределах имеющихся средств без дополнительных объяснительных документов и расчетов. Цель получения средств отображается соответствующим образом в денежном чеке. Если объектом выдачи денежной наличности банковскими учреждениями является организации Вооруженных Сил Украины, Службы безопасности Украины, Государственного комитета по делам охраны государственной границы Украины, Управление государственной охраны и других министерств и ведомств, имеющих в своем распоряжении военные части, цель получения денежной наличности может быть не расшифрована.

Наличные средства, полученные учреждением или предприятием, должны храниться в специально оборудованном и изолированном помещении, предназначенном для принятия, выдачи и временного хранения средств — кассе*.* Ответственность за оснащение кассы, доставку и хранение средств несут руководители предприятий и учреждений. Должностное лицо, которое осуществляет операции по первичному учету, принятию, выдаче и хранению денежных средств, называется *кассиром.* Назначение на должность кассира происходит по приказу руководителя учреждения. После ознакомления кассира с соответствующими нормативными документами, которые регулируют порядок ведения кассовых сделок, с кассиром подписывается соглашение о полной материальной ответственности.

Кассир должен неуклонно придерживаться кассовой дисциплины, а именно: денежная наличность должна храниться в несгораемых шкафах (в отдельных случаях допускается хранение средств в обычных металлических шкафах); по окончании работы шкафы должны быть опечатаны; ключи от шкафов хранятся у кассира (дубликаты — в руководителя учреждения); хранить в кассе наличность и ценности, которые не относятся учреждению или предприятию, запрещено. Перед открытием кассы и металлических шкафов кассир должен освидетельствовать замки, двери, окна, проверить сигнализацию. В случае любых повреждений кассир сразу предупреждает об этом факте руководство учреждения для принятия соответствующих мер.

Рух денежных средств осуществляется соответственно пункту 2 «Порядок приема и выдачи денежной наличности и оформления кассовых документов» на основании соответствующим образом оформленных прибыльных, расходных кассовых ордеров и платежных (расчетно-платежных) ведомостей.

Выдача денежной наличности из кассы происходит по расходным ордерам и платежным ведомостям. Оплата труда, выдача стипендий и т. п. осуществляется на основе расчетно-платежных ведомостей, по каждой с которых составляется расчетный кассовый ордер. В централизованных бухгалтериях, которые обслуживают бюджетные учреждения, на общую сумму выданной заработной платы составляется один расходный ордер, номер которого фиксируется в каждой расчетно-платежной ведомости. Выдача средств отдельному лицу по расчетным документам происходит при условии предъявления документа, подтверждающего личность получателя средств. Кассир в расходном ордере фиксирует соответствующие данные, а именно: что это за документ, кем и когда был выданы, номер. Когда расходный документ составляется на группу лиц, получатели должны, как и в предыдущем случае, предъявить соответствующие документы кассиру и поставить свою подпись в определенной графе платежных документов. Выдача средств лицу, не являющемуся штатным работником учреждения или предприятия, происходит по расчетным ордерам, выписываемым на каждое отдельное лицо, или ведомостью.

Поступление средств оформляется приходным кассовым ордером, состоящим из двух частей: самого ордера, остающегося в бухгалтерии учреждения, и квитанции, которая после внесения необходимых записей выдается на руки получателю денег. Прием и выдача средств осуществляются в день составления кассовых ордеров.

Приходные и расходные кассовые ордера составляются и регистрируются в соответствующем журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров бухгалтером, после чего передаются кассиру. Расходные ордера, составленные на основе платежных (расчетно-платежных) ведомостей на выдачу заработной платы, регистрируются после ее выдачи. Выдача указанных документов на руки лицам, которые получают или вносят средства, запрещенная. Во время получения ордеров кассир должен проверить наличие и достоверность подписей главного бухгалтера, руководителя учреждения; правильность оформления документов; наличие указанных в документах приложений. Если даже один с перечисленных пунктов не соблюден, кассир возвращает документы составителю на переоформление.

По соответствующим образом оформленным документам кассир выдает или получает наличные средства, которые подтверждается его подписью на соответствующем документе. Приложения к кассовым ордерам и другим расходным документам погашаются штампом или надписью «Погашено». На основании указанных документов после получения или выдачи средств кассир осуществляет записи в *кассовую книгу —* реестр аналитического учета кассовых операций. Кассовая книга ведется в каждой организации, на каждом предприятии, имеющем кассу. Оформленная соответствующим образом книга (листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью, их количество подтверждено подписью главного бухгалтера и руководителя учреждения) предоставляется в распоряжение кассира. Принцип построения кассовой книги дает возможность без лишнего дублирования воссоздавать записи в ней в двух экземплярах с помощью копировальной бумаги. Записи делаются кассиром шариковой ручкой или чернилами темного цвета. Подчистки и немотивированные исправления запрещены. Если исправление все же сделано, оно заверяется подписью кассира и главного бухгалтера (или заместителя). Функция контроля по правильности ведения кассовой книги возложена на главного бухгалтера.

Кассовая книга может вестись с помощью технических средств в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». При этом параллельно формируется машинограмма «Отчет кассира». Обе машинограммы должны быть идентичными, их реквизиты имеют полностью соответствовать реквизитам, предусмотренным кассовой книгой. Данные машинограммы составляются к началу следующего рабочего дня. В машинограмме «Вкладной лист кассовой книги» в конце месяца последней строкой автоматически печатается количество листов кассовой книги по месяц, по окончанию года — общее количество листов за год.

В конце каждого рабочего дня кассир подбивает итоги за день и выводит остаток денежной наличности в кассе, что подтверждается отчетом кассира (второй отрывной лист кассовой книги). Остаток должен соответствовать условиям *лимита кассы —* пределу денежных средств, которые могут находиться в кассе на конец рабочего дня. Лимит кассы предприятий и организаций определяется учреждениями банка ежегодно в течение первого квартала. Пересмотр лимита кассы возможен при условиях предоставления в учреждение банка обоснованной заявки-расчета. (Общий порядок установления лимита кассы определяется Инструкцией № 4 Национального банка Украины «Об организации работы с наличным оборотом учреждениями банков Украины», утвержденным постановлением Правления Национального банка Украины 20 июня 1995 г. по № 149). Вся денежная наличность свыше лимита должна быть сдана в соответствующее учреждение банка. Сверхлимитная денежная наличность может храниться в кассе, если она получена с целью выплаты заработной платы, стипендий, пенсий, компенсаций, помощи, средств по командировкам, только три рабочих дня. По окончании этого срока неиспользованные по назначению средства возвращаются в учреждение банка.

Средства, выданные из кассы учреждения подотчетному лицу, должны быть израсходованы по назначению, а факт использования — зафиксирован в соответствующих первичных документах. Отчет об использовании средств подотчетное лицо подает в письменной форме не позднее чем через 3 дня по возвращении из командировки (если средства были выданы на командировку) или через 10 дней с момента их получения (если это суммы, выданные под отчет). Отчет кассира, как при ручном способе его получения, так и при механизированном, вместе с приходными кассовыми ордерами и расходными документами передается в бухгалтерию под расписку в кассовой книге. Кассовые документы, после обработки бухгалтерией отчета кассира, комплектуются в хронологическом порядке, нумеруются и переплетаются в отдельные папки. В таком виде они хранятся 36 месяцев материально-ответственным лицом, в обязанности которого входит хранение документов учреждения, соответственно установленному порядку. Регулярно — не меньше чем раз в квартал — проводится внезапная проверка кассы.

Учет кассовых операций осуществляется на счете 12 «Касса». Счет активный, то есть по дебету отображаются суммы денежных средств, полученных в кассу учреждения, по кредиту — выданные денежные средства. Каждый день в бухгалтерии на основании отчетов кассира делается запись в м/о №1 (при м/о форме учета) или в ж/о №1 (при ж/о форме учета).

6. В последнее время вследствие изменений, которые произошли в экономике Украины, значительно расширилась сфера деятельности субъектов хозяйствования. Соответственно, расширился и структурно дополнился отечественный экономический категориальный аппарат. В частности, такие понятия, как нематериальные активы, ценные бумаги, гудвилл, появились в активном лексиконе отечественных экономистов недавно. Это касается и валютных операций, которые на сегодняшний день имеют право осуществлять в Украине (относительно юридических лиц) как предприятия, так и бюджетные учреждения. Поскольку характеристика любого экономического явления или объекта определяет дальнейшую его учетную формализацию, определим, что мы понимаем под валютными сделками. *Валютные сделки* характеризуются как операции, связанные с переходом права собственности на валютные ценности, использованием как средства платежа иностранной валюты. В состав валютных операций относят:

1. поступление валюты;
2. расходование валюты;
3. расчет курсовых разниц;

Поступление валюты (относительно бюджетных учреждений) может быть осуществлено в виде целевого финансирования бюджета на укрепление материально-технической базы учреждения; оплаты нерезидентами предоставленных услуг, выполненных работ соответственно международным программам сотрудничества; оплаты лицензий на внедрение изобретений новейших технологий; оплаты услуг учебно-педагогического, лечебного, диагностического характера; гуманитарной помощи. Операции по расходованию средств включают: расчеты с нерезидентами по импорту товаров, услуг, работ; оплату услуг банков нерезидентов; расчеты по служебным заграничным командировкам. Расчет курсовых разниц происходит при изменении курса Национального банка Украины переоценки активов, пассивов баланса на отчетную дату при закрытии валютных счетов.

Порядок учета валютных сделок для бюджетных учреждений определен общим нормативным документом — Положением по бухгалтерскому учету операций в иностранной валюте, утвержденным постановлением Министерства финансов Украины от 5 декабря 1997 г. № 268, и методическими указаниями с бухгалтерского учета операций в иностранной валюте предприятиями, учреждениями, организациями, которые удерживаются за счет бюджетных средств. Для выполнения указанных операций в соответствующих учреждениях банков, которые имеют право на проведение операций в иностранной валюте, открываются валютные счета — собственно валютный счет и транзитный счет, на который поступают валютные средства от других бюджетов.

В системе бухгалтерского учета вышеназванные операции отображаются с помощью ряда субсчетов:

116 «Валютный счет»;

117 «Транзитный счет»;

121 «Касса в иностранной валюте».

Субсчет 116 — активный счет. По дебету фиксируется поступление валютных средств и суммы начисленной курсовой разницы

при изменении курса в сторону увеличения, по кредиту — расходования валютных средств и суммы начисленной курсовой разницы при условиях уменьшения курса валюты.

Субсчет 117 предназначен для транзита средств, полученных от других бюджетов. Относительно баланса он, как и субсчет 116, активный, то есть по дебету записываются суммы полученного от других бюджетов финансирования, а по кредиту — перечисленные суммы на валютный счет.

Характеристика субсчета 121 относительно экономического назначения, аналогична субсчету 120. Порядок отображения информации на счетах 116, 117, 120 аналогичен отображению операций в отечественной денежной единице на счетах 09, 10 и субсчета 120 соответственно.

Отметим, что в первичных документах относительно учета операций в иностранной валюте указывается валютная денежная единица, а обобщение информации в учетных реестрах происходит в двух направлениях: в иностранной валюте и в национальной денежной единице. Относительно кассовых сделок — в бухгалтерии открывают отдельную кассовую книгу, в которой ведется учет по каждому виду валюты и синхронно по курсу Национального банка Украины.

При мемориально-ордерной форме учета для движения валютных средств используются м/о № 1, 2; при журнально-ордерной форме учета — в ж/о № 1, 2, 3.

7. Кроме наличных средств, в кассе учреждения могут находиться другие денежные средства, к которым относятся: аккредитивы, средства в денежных чеках и денежные документы. *Аккредитивом* называется денежное обязательство банка, которое выставляется на основании поручение его клиента в пользу клиента иногороднего банка. Суть аккредитивной формы расчета состоит в том, что плательщик поручает своему банку провести платеж по месту нахождение поставщика. Открытию аккредитива предшествует предоставление в учреждение банка заявления на открытие аккредитива. Указанная форма расчетов, как правило, применяется с целью гарантирования платежей поставщику, а поэтому предварительно, отдельной статьей, выделяется в договоре. Занимает незначительное место в безналичном платежном обороте.

Под средствами в денежных чеках в данном случае понимают *лимитированные чековые книжки —* документ, предназначенный для депонирования средств относительно безналичных расчетов по товары и услуги (подробнее о данных формах расчетов см. тему 4, пункт 1).

К *денежным документам* относятся извещения на денежные переводы, талоны на питание, бланки трудовых книжек, дипломы, аттестаты, путевки в санатории, дома отдыха, авиабилеты, почтовые марки, марки государственной таможенной пошлины, талоны на бензин, горючее и т.п.

Учет вышеупомянутых денежных средств осуществляется на синтетическом счете 13 «Прочие денежные средства» (А), который соответственно приведенной классификации имеет ряд субсчетов:

130 «Аккредитивы»;

131 «Лимитированные чековые книжки»;

132 «Денежные документы»;

134 «Векселя получены».

На субсчете 130 учитываются суммы средств по аккредитивами: на сумму выставленного аккредитиву субсчет дебетуется (кредитуются соответствующие бюджетные или текущие счета), на суммы использованных аккредитивов — кредитуется (дебетуются субсчеты, на которых учитываются материальные ценности). Неиспользованные аккредитивы зачисляются на соответствующие бюджетные и текущие счета. Аналитический учет по субсчету 130 ведется в разрезе каждого аккредитива на карточках ф. 292-а.

Для учета сумм денежных средств на лимитированных чековых книжках предназначенный субсчет 131. По дебету указанного субсчета фиксируются депонированные суммы на лимитированных чековых книжках, которые выступают кассовыми расходами учреждения по соответствующей статье экономической классификации расходов; по кредиту — суммы израсходованных средств. Неиспользованные средства с лимитированной чековой книжки зачисляются на бюджетные или текущие счета. Факт проведения указанной операции классифицируется в учете как возобновление кассовых расходов учреждения. Аналитический учет операций движения средств по лимитированной чековой книжке осуществляется в накопительной ведомости ф. 323 (мемориальный ордер № 4). Записи осуществляются по каждому платежному документу в меру осуществления операции, не позднее следующего дня после поступления документа в бухгалтерию. По окончанию месяца в ведомости определяются итоги, и выводится остаток лимита по лимитированным чековым книжкам.

Субсчет 132 предназначен для учета денежных документов. Поскольку указанный субсчет активный, в дебете отображается информация относительно приобретения и получения денежных документов, в кредите их использования и выдача. Прием и выдача денежных документов оформляется кассовыми ордерами, на которых относится штамп «фондовый». Аналитический учет денежных документов, кроме бланков трудовых книжек и вкладышей к ним, ведется по их видам на карточках ф. 292-а. Учет бланков трудовых книжек осуществляется в книге ф. 449.

Для учета *векселей —* письменного долгового обязательства установленной формы, дающего право его собственнику через определенный срок требовать соответствующую сумму у должника, — предназначен субсчет 134. Относительно баланса указанный субсчет активный, то есть по дебету фиксируются операции по получению векселей, по кредиту — погашения кредиторской задолженности. Субсчет 134 корреспондирует с субсчетами 178 и 249.

1. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ И СТИПЕНДИЯМ

План семинарских занятий

* + - 1. Труд и заработная плата в бюджетных организациях.
      2. Оперативный учет личного состава работников.
      3. Учет использования рабочего времени и выработки.
      4. Формы и виды оплаты в бюджетных организациях.
      5. Удержания с заработной платы работников.
      6. Техника начисления заработной платы и составление расчетно-платежных документов.
      7. Учет расчетов с рабочими и служащими по заработной плате.
      8. Учет расчетов с внебюджетными социальными фондами.
      9. Учет расчетов со стипендиатами и аспирантами.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Под *трудом* мы понимаем процесс сознательной целесообразной деятельности людей, в которой они видоизменяют внешнюю природу или человека, опосредствуют, регулируют и контролируют обмен веществ между собою и вместе с тем меняют собственную природу.

В нематериальном производстве, как и в материальной сфере, можно выделить предмет труда, орудие труда, сам труд и его результат. Разумеется, такое выделение является условным, однако единство материального и духовно-морального производства позволяет сделать это. Процесс прикладывания труда в этой сфере имеет определенные особенности.

Да, как отмечалось, услуги предоставляются не как вещь, а как деятельность. Отметим, что этот труд преимущественно умственный, хотя включает затраты физического труда.

Еще одна отличительная черта деятельности бюджетных учреждений — преобладание живого труда в составе совокупных затрат: на сегодняшний день расходы на заработную плату составляют от 60 до 85 процентов.

И последнее отличие — высокий уровень квалификации работающих в бюджетной сфере. Речь идет не просто о соотношении численности работников различных квалификационных групп, а о качественной структуре кадров. В таких областях, как образование, здравоохранение, искусство, специалистов самой высокой квалификации около 50% общей численности работников.

Как общая экономическая категория *заработная плата —* денежное выражение стоимости и цены рабочей силы. Более прикладная формулировка изложена в ст. 1 Закона Украины «Об оплате труда»: *Заработная плата —* это вознаграждение, вычисленная, как правило, в денежном выражении, которое собственник или уполномоченный им орган выплачивает рабочему за выполненную им работу. В бюджетных учреждениях финансирования выплат по заработной плате осуществляется по отдельной статье (код 1110), которая, соответственно Закону Украины «О Государственном бюджете Украины на 1998 год», является защищенной. Это означает, что выплаты по заработной плате осуществляются в первую очередь. Источником выплаты заработной платы могут быть как бюджетные, так и внебюджетные средства.

Учет труда и расчетов по заработной плате является одним из наиболее существенных направлений учетного процесса бюджетных организаций. К его задачам стоит отнести:

* контроль соблюдения штатной дисциплины и рационального использования рабочего времени;
* правильное исчисление затрат рабочего времени и учет труда;
* исчисление заработной платы и удержаний из нее;
* осуществление своевременных и достоверных расчетов по заработной плате;
* контроль использования фонда заработной платы;

2. Личный состав работающих определяется структурой штатных работников бюджетного учреждения. По функциональному назначению персонал такого учреждения разделяется на три группы:

* персонал основной деятельности;
* административно-управленческий;
* вспомогательный обслуживающий.

К персоналу основной деятельности относятся работники, на которых возложено выполнение главных функций в общей системе распределения труда соответствующего бюджетного учреждения. Задача административно-управленческого персонала состоит в обеспечении руководства и рационального функционирования учреждения. Вспомогательный обслуживающий персонал выполняет функцию обслуживания работников двух предыдущих категорий и оказывает содействие, таким образом, лучшему выполнению функций, закрепленных по указанным учреждениям или организацией.

В бюджетных организациях численность работающих определяется штатным расписанием. Общее количество работающих данного учреждения, перечисленное в списках на получение заработной платы, называется ее списочной численностью.

Оперативный учету личного состава возложен на отдел кадров, который оформляет прием, переведение и увольнение работающих на основе различного рода документов, а именно: заявления работника, приказов о приеме на работу (ф. № п-1), о предоставлении отпуска (ф. № п-6), прекращение трудового договора (ф. № п-8). При приеме на работу работник к отделу кадров подает оформленную соответствующим образом трудовую книжку, паспорт или другой документ, удостоверяющий личность, справку о присвоении идентификационного кода, заявление на имя руководителя, документ об образовании (при необходимости), справку о состоянии здоровья (при необходимости). Если лицо не работало до этого времени и не имеет трудовой книжки, отдел кадров выдает ему трудовую книжку.

Принимая работника на работу с соответствующей записью в его трудовой книжке, администрация бюджетного учреждения вступает, таким образом, с ним в трудовые отношения, которые определены Законом Украины «О труде». Основным документом, регулирующим эти отношения, выступает трудовой договор или контракт. *Трудовой договор* (относительно бюджетного учреждения) — это соглашение между работником и администрацией бюджетного учреждения. *Контракт* является разновидностью трудового договора, он заключается на определенный срок и применяется относительно работников, которые трудоустраиваются на определенный срок или на время выполнения определенной работы. После заключения договора или контракта в отделе кадров заводится личный листок, в котором фиксируются анкетные и прочие сведения о трудовой деятельности принятого на работу. Ему также присваивается табельный номер, который в дальнейшем вносится во все документы по учету труда и заработной платы.

3. В каждом бюджетном учреждении установлен определенный *трудовой режим,* который включает систему регистрации прихода и ухода с работы, распорядок трудового дня, регламентацию труда относительно исходных и рабочих дней и пр.

Учет выхода на работу и ухода с работы в бюджетных организациях осуществляется по одной из систем регистрации:

* пропускная — работник, прибыв в учреждение, сдает свой пропуск, а по окончанию рабочего дня получает ее;
* рапортно-ведомственная — контроль осуществляется с помощью рапортов;
* карточная — с помощью контрольных часов автоматически (обозначается время прибытия на работу в личной карточке работника;
* жетонная — регистрация осуществляется с помощью жетонов, на каждом из которых проставлен табельный номер работника — собственника жетона.

Контроль соблюдения распорядка трудового дня осуществляется с помощью табельного учета и формализуется в виде табеля учета использования рабочего времени (№ п-14). *Табель —* это именной список работников в разрезе соответствующих структурных подразделений. В нему фиксируются такие данные: табельный номер работника, его фамилия, имя и отчество, количество отработанных часов и дней. Обязанности по ведению табельного учета возлагаются на работника структурного подразделения, предназначенного приказом по учреждению. Указанное лицо в начале месяца заполняет необходимые реквизиты соответственно данных учета личного состава. В течение месяца в табеле в виде условных обозначений фиксируется информация о приходах и неявках на работу на основе соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, в суд, листков о временной нетрудоспособности и тому подобное.

Учет выхода на работу осуществляется методом беспрерывной регистрации и методом по отклонениями. При системе оплаты труда с начислением авансовых выплат работникам табель заполняется дважды: по первую половину месяца — для начисления авансовых платежей, по весь месяц — для расчета суммы заработной платы по месяц. В конце месяца в табеле подсчитывается общее количество отработанных и неотработанных дней. Заполненный соответствующим образом табель предъявляется в бухгалтерию, где проводится начисление заработной платы.

Кроме табельного учета, в бюджетных учреждениях осуществляется нормирование работ в часах с помощью нормированных задач. То есть для выполнения соответствующих функций и объема работ устанавливается норма обслуживания. Так, в высших учебных заведениях установлен нормы на проверку контрольных, курсовых работ, руководство дипломными проектами, диссертациями. В медицинских учреждениях существуют нормы приема больных врачами. Труд незначительной части работников научно-исследовательских учреждений измеряется количеством и качеством выработки — учет выработки ведется в нарядах на сдельную работу.

Относительно бюджетных учреждений существует государственная регламентация рабочей недели. Соответственно Кодексу законов о труде в Украине (гл. 4) рабочая неделя не превышает 40 часов, при этом она может быть как пятидневной, так и шестидневной.

4. В бюджетных учреждениях основными формами оплаты труда являются почасовая и сдельная. Оплату труда, зависящая от качества, объема выполненной работы, а также расценок на эту работу, называют сдельной*.* При *почасовой форме оплаты* труда главное значение для определения размера заработной платы имеет количество отработанного времени и квалификация работника. В бюджетных учреждениях превалирует почасовая форма оплаты. Она разделяется на простую почасовую, штатно-окладную и повременно-премиальную. За *штатно-окладной* формой оплаты труда каждому работнику устанавливается месячный должностной оклад согласно штатному расписанию, должности, образованию, ученой степени, категории. *Простая повременная* форма оплаты труда построена на принципе почасовой оплаты: для работающих устанавливается твердая почасовая ставка. Достаточно продуктивной и стимулирующей является *повременно-премиальная* система оплаты труда, по которой кроме заработка соответственно должностному окладу, выплачивается премия по достижение соответствующих качественных и количественных показателей.

Для лучшего понимания указанных категорий рассмотрим порядок установления размера заработной платы и его критериев в бюджетных учреждениях различных профилей.

Так, механизм определения размера заработной платы работников учебных заведений базируется на таких нормативных актах:

* Инструкция «О порядке исчисления заработной платы работников образования», утвержденная приказом Министерства образования Украины от 15 апреля 1993 г. № 102;
* Приказ Министерства образования Украины «Об утверждении Типового положения об аттестации педагогических работников Украины» от 20 августа 1993 г. по № 310;
* Приказ Министерства образования Украины «О размерах должностных окладов (ставок заработной платы) работников учебных заведений» от 25 июля 1996 г. № 252.

Соответственно указанным нормативным документам должностной оклад работникам образования устанавливается по результатам очередной аттестации, целью которой является подтверждение или повышение квалификационного уровня работника (тарифного разряда).

Начисление заработной платы работникам учреждений здравоохранения проводится на основании приказов Министерства здравоохранения Украины «Об утверждении Инструкции о порядке исчисления заработной платы работников учреждений здравоохранения и социальной защиты населения» от 23 ноября 1993 г. № 229 и «Об утверждении схем должностных окладов (ставок заработной платы) работникам учреждений здравоохранения и социальной защиты населения» и пр.

Отметим, что общее количество должностей по учреждению определяется на основе штатных нормативов медицинского и фармацевтического персонала, работников столовых и кухонь, а также типовых штатов административно-управленческого персонала соответственно фонду оплаты труда, определенного сметой учреждения.

Формирование заработной платы государственных служащих происходит на основании постановления Кабинета Министров Украины «Об условиях труда работников аппарата органов государственной исполнительной власти и других органов» от 21 января 1993 г., постановления Кабинета Министров от 21 декабря 1994 г. по № 855, Закона Украины «О государственной службе». Отметим, что должностные оклады госслужащих находятся в прямой зависимости от сложности и степени ответственности выполняемых работ. Для госслужащих существует система надбавок, а именно: за степень ранга, присвоенного соответствующему госслужащему; за выслугу лет; за высокие достижения в труде и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников и пр.

Начисление заработной платы работникам культурно-образовательных учреждений проводится на основании постановления Кабинета Министров Украины «Об упорядочении условий оплаты труда работников культуры, и искусств бюджетных учреждений и организаций» от 29 мая 1996 г. № 565 и приказа Министерства культуры и искусств Украины «О приведении в порядок условий оплаты труда работников культуры и искусств бюджетных учреждений и организаций» от 2 сентября 1996 г. № 440 (с учетом дальнейших изменений и дополнений). Соответственно указанным документам руководитель учреждения или организации культуры имеет право: утверждать штатные расписания и устанавливать должностные оклады работникам согласно с действующими схемами; вводить доплаты по совмещение профессий (должностей), увеличение объема работ, расширение зоны обслуживания, высокие творческие достижения; определять порядок и размер премирования работников.

Определение размера заработной платы персонала основной деятельности театров происходит на основе показателей *тарификации —* установления размера заработной платы соответственно квалификационная уровня, которая определяет, в свою очередь, категорию и характер работы. Работникам концертных организаций размер заработной платы определяется на основе действующих схем должностных окладов, расчетных и концертных ставок.

*Определение* размера заработной платы работников библиотечной сети происходит также на основе схем должностных окладов, где должность зависит от количества читателей и книговыдачи, то есть объема работы. При этом на должностной оклад работника влияет уровень его образования, стаж работы, группа, к которой отнесена библиотека.

Для всех указанных категорий работников действует обязательная система ежегодной аттестации или тарификации (в зависимости от специфики).

Разновидностью сдельной формы оплаты труда является прямая, прогрессивная, аккордная и премиальная, применяющиеся в бюджетных учреждениях достаточно редко.

Под *фондом оплаты труда* бюджетных учреждений понимают объем средств, полученных как в виде финансирования с бюджета, так и от предоставления платных услуг и т. п., запланированный соответственно смете доходов и расходы бюджетных учреждений для использования при расчетах по заработной плате с работниками. Соответственно ст. 2 Закона Украины «О «плате труда» фонд заработной платы содержит такие составляющие: основная и дополнительная заработная плата, а также другие поощрительные и компенсационные выплаты.

*Основная заработная плата* является вознаграждением за выполненную работу соответственно установленным нормам труда. Она имеет форму сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов. В ее состав включают: заработную плату, начисленную по выполненную работу; суммы процентных или комиссионных отчислений в зависимости от объема доходов (прибыли), полученных от реализации продукции (работ, услуг); суммы авторского гонорара работникам искусства, редакций газет и журналов, телеграфного агентства, издательств, телевидение и пр., а также оплату их труда, что осуществляется по ставкам авторского вознаграждения.

*Дополнительная заработная плата* представляет собой тоже вознаграждение, однако, в отличие от предыдущей, она выплачивается за труд свыше установленных норм — за трудовые успехи, изобретательность, а также за особые условия труда. К фонду дополнительной заработной платы относят: доплаты и надбавки относительно тарифных ставок и должностных окладов (за высокую квалификацию, персональные надбавки, за знание иностранных языков, за совмещение профессии (должностей), за работу в трудных, вредных условиях, за выслугу лет, стаж работы и т. п.); гарантийные и компенсационные выплаты предусмотрены действующим законодательством (оплата труда в выходные и праздничные дни, оплата ежегодных и дополнительных отпусков, суммы возмещение утраченного заработка вследствие временной потери трудоспособности, суммы выплат, связанных с индексацией заработной платы, оплата учебных отпусков, оплата работникам-донорам дней обследований, сдачи кровь и т.п.); премии, связанные с выполнением производственных задач (выполнение и перевыполнение производственных задач, выполнение аккордных задач в установленные сроки, повышение производительности труда, улучшение конечных результатов хозяйственной деятельности структурного подразделения, экономия материальных ценностей и т. п.).

К *прочим поощрительным и компенсационным выплатам* относят выплаты в форме вознаграждений по итогам работы по год, премии по специальными системам и положениям, компенсационные и прочие денежные и материальные расходы, не предусмотренные действующим законодательством или которые проводятся свыше установленных указанными актами нормы (оплата простоев не по вине работника, суммы, которые выплачиваются работнику, находящемуся в вынужденном отпуске, с частичным сохранением заработной платы, вознаграждения за открытия, рационализаторство, изобретения, одноразовые поощрения, материальная помощь, суммы предоставленных предприятием трудовых и социальных льгот работникам и т.п.).

5. Из заработной платы работников бюджетных организаций и учреждений совершаются следующие удержания:

* подоходный налог;
* сбор в Пенсионный фонд;
* взносы на социальное страхование на случай безработицы;
* профсоюзные взносы;
* по судебно-исполнительным листам;
* по решению администрации.

Удержание подоходного налога осуществляется на основании Закона Украины «О внесении изменений в Декрет Кабинета Министров Украины «О подоходном налоге с граждан» от 26 декабря 1992 г. № 13» от 13 февраля 1998 г. № 139 и Инструкции о подоходном налоге с граждан от 21 апреля 1993 г. Соответственно указанным документам объектом *налогообложения граждан, которые имеют постоянное местожительство в Украине, является совокупный налогооблагаемый* доход за календарный год (он состоит из месячных совокупных налогооблагаемых доходов), полученный из различных источников как на территории Украины, так и за ее пределами. *Объектом налогообложения граждан, которые не имеют постоянного местожительства в Украине, является* доход, полученный из источников на территории Украины. Надлежит учитывать, что ряд выплат не включается в налогооблагаемый доход (ст. 5, п. 1 Декрета), а именно:

* помощь с государственного социального страхования и государственного социального обеспечения (кроме помощи с временной нетрудоспособности, в том числе по уходу за больным ребенком);
* суммы полученных алиментов;
* компенсационные выплаты в денежной и натуральной форме в пределах определенных норм, за исключением компенсаций по неиспользованный отпуск при увольнении;
* государственные пенсии, а также дополнительные пенсии (выплачиваются при добровольном страховании пенсий);
* суммы денежного обеспечения, вознаграждений, которые выплачиваются военнослужащим армии, органов внутренних дел в связи с выполнением ими служебных обязанностей;
* доходы граждан от продажи выращенной продукции растениеводства, скота, домашних животных, птиц;
* выигрыши от облигаций государственных займов и государственных лотерей, проценты и выигрыши по вкладам в учреждениях банков, государственных казначейских обязательствах и сберегательных сертификатах;
* суммы, полученные гражданами по обязательному и добровольному страхованию;
* суммы материальной помощи как в денежной, так и в натуральной форме, которые предоставляются правительством Украины по поводу стихийного и экологического бедствия, аварии или катастрофы;
* суммы материальной помощи, включая стоимость вещевых подарков, — в пределах 12 необлагаемых налогом минимумов на год и пр.

Пунктом 6 указанного Декрета предусмотренная также система льгот для граждан, которые имеют на содержании детей в возрасте до 16 лет; граждан, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы; инвалидов войны первой группы; участников Великой Отечественной войны, других боевых операций по защите бывшего СССР; инвалидов детства и пр.

Начисление подоходного налога по месту основной работы осуществляется по установленной шкале:

**ШКАЛА СТАВОК И РАЗМЕРА ПОДОХОДНОГО НАЛОГА**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Месячный совокупный налогооблагаемый доход** | **Количество необлагаемых налогом минимумов** | **Ставка и размеры налога** |
| До 17 гривен | *1* | Не облагается налогами |
| От 18 до 85 гривен | От 1 до 5 | 10% от суммы дохода, превышающего размер одного ННМДГ |
| От 86 до 170 гривен | От 5 до 10 | 6 гривен 80 коп. + 15% от суммы, превышающей 85 гривен |
| От 171 до 1020 гривен | От 10 до 60 | 19 гривен 55 коп. + 20% от суммы, превышающей 170 гривен |
| От 1021 до 1700 гривен | От 60 до 100 | 189 гривен 55 коп. + 30% от суммы, превышающей 1020 гривен |
| От 1701 и выше | Свыше 100 | 393 гривны 55 коп. + 40% от суммы, превышающей 1700 гривен |

Из сумм доходов, которые были полученные гражданами не по месту основной работы, в том числе по совместительству, а также граждан, которые не проживают постоянно на территории Украины, налог начисляется в размере 20% суммы заработка. При этом из заработка этих граждан не исключаются ННМДГ и не предоставляются льготы, которые определенные ст. 6 Декрета.

Соответственно ст.10 Декрету субъекты предпринимательской деятельности по истечении месяца, но не позднее срока получения соответствующих сумм (для выплаты работникам в учреждениях банка) должны перечислить в бюджет суммы удержанного подоходного налога. Указанные физические и юридические лица вместе с чеком на получение сумм заработной платы подают платежное поручение на перечисление в бюджет удержанных сумм подоходного налога.

В конце года определяется сумма совокупного годового дохода. Подоходный налог с годового дохода определяется на основании среднемесячного дохода с учетом удержанного (выплаченного) в продолжение года налога относительно месячных доходов. Расчет включает такие операции:

1. определение среднемесячного налогооблагаемого дохода (совокупный годовой доход / 12);
2. определение подоходного налога с суммы среднемесячного заработка (дохода);
3. определение суммы подоходного налога из расчета налогооблагаемого среднемесячного дохода;
4. сопоставление определенной в результате операций 1-3 суммы с суммой фактически удержанного налога по год и определение разницы (если она имеет место).

Разница, полученная в результате операции 4, возвращается плательщику налога (если она имеет знак «–») или удерживается дополнительно с него (если она имеет знак «+»).

Размер и порядок удержания в Пенсионный фонду определяются Указом Президента Украины «О неотложных мероприятиях по погашению задолженности с выплаты пенсий», Положением о Пенсионном фонде Украины, Законом Украины «О сборе на обязательное пенсионное страхование» с соответствующими дополнениями. Указанное удержание составляет 1% от объекта налогообложения, если совокупный налогооблагаемый доход не превышает 150 грн. и 2% — если совокупный налогооблагаемый доход превышает 150 грн.

Взнос на обязательное социальное страхование на случай безработицы, что рассчитывается как 0,5% объекта налогообложения, осуществляется соответственно Закону Украины «О сборе на обязательное социальное страхование» от 26 июня 1997 г. № 402, письма Фонда социального страхования, Минфина и Минтруда Украины от 6 августа 1997 г. № 08-14-515;13/3-12/10; ДУ/1117.

Удержание алиментов из заработной платы происходит согласно постановлению Кабинета Министров Украины «О видах заработка (дохода), подлежащих учету при начислении алиментов» от 26 февраля 1993 г. № 148.

Соответственно Закону Украины «Об оплате труда» общая сумма удержаний не должна превышать 20%, а в отдельных случаях — 50% заработной платы. Не позволяется удержание с выходного пособия, компенсационных выплат и других выплат, определенных законодательно.

6. Для выплаты заработной платы работникам бюджетных организаций осуществляется начисление, которое включает расчет заработка за месяц, суммы удержаний и отчислений.

Начисление заработной платы осуществляется раз в месяц на основании распорядительных и первичных документов с учета выработки, которые передаются в бухгалтерию соответствующими структурными подразделениями. При повременной оплате труда, которая, как отмечалось ранее, является превалирующей в бюджетных организациях, начисление основной и дополнительной заработной платы осуществляется на основании штатного расписания, тарифной сетки, приказов о приеме на работу, о присвоении разрядов, о предоставлении отпуска, прекращении трудового договора, а также табеля учета использования рабочего времени. При сдельной форме оплаты труда для начисления заработной платы необходимые данные об объеме выработки работника. Они подаются в виде актов о принятии выполненных работ, актив-процентовок на объем выполненных работ, накладных на сдачу продукции, накопительной карточки выработки и заработной платы и т. п.

Главным расчетным документом, содержащим сводную информацию относительно расчетов по заработной плате, является расчетно-платежная ведомость ф. п-49. В нее заносятся табельный номер работника, категория персонала, к которому он относится, количество отработанных дней, часов, начисленная сумма по видам оплат, удержания, задолженность работника, если она есть, и сумма к выдаче. В некоторых учреждениях для начисления и выплаты заработной платы используются отдельные формы первичного учета, а именно: расчетная ведомость ф. п-50, платежная ведомость. Расчет выплаты за очередной отпуск делается на основании среднедневной заработной платы, порядок подсчета которой регулируется постановлением Кабинета Министров Украины «О Порядке исчисление средней заработной платы» от 8 февраля 1995 г. № 100 (с дальнейшими дополнениями). Соответственно указанному положению для расчета среднедневной заработной платы необходимо итоговый заработок за последние перед предоставлением отпуска 12 месяцев поделить на соответствующее количество календарных дней года (за исключением праздничных и нерабочих дней, установленных законодательством). Если работник работает в учреждении меньше года, к расчету берется сумма заработка за фактически отработанное время и делится на количество календарных дней отработанного периода (по минусом праздничных и нерабочих дней). Полученный в результате указанных расчетов результат умножается на число календарных дней отпуска.

Порядок расчета удержаний из заработной платы регулируется нормативными актами, приведенными в пункте 6.

Заработная плата выплачивается два раза в месяц в виде аванса и остаточной суммы заработной платы. Аванс — часть заработной платы (как правило, 50%), выплачиваемая в первую половину месяца с учетом всех налогов, которые подлежат удержанию. Изменение планового аванса происходит при условиях невыходов на работу в первой половине месяца: в бухгалтерию предоставляется справка на смену планового аванса ф. № 420. Выплата аванса осуществляется по платежной ведомости.

Расчетно-платежные документы по начислениям и выплате заработной платы составляются, подписываются и проверяются бухгалтером расчетного отдела. На документах платежного характера руководитель и главный бухгалтер своими подписями подтверждают разрешение на выплату заработной платы в соответствующем объеме в установленные сроки.

Выплата заработной платы осуществляется в трехдневный срок (учитывая день получения средств с банка), после чего кассир «закрывает» платежная или расчетно-платежная ведомость, то есть напротив фамилий работников, которые не получили заработную плату, он проставляет штемпелем или от руки отметку «Депонировано». В конце ведомости кассир фиксирует суммы фактически выданной и не полученной заработной платы, сверяет эти цифры из общей суммой по ведомости и подтверждает предыдущие записи своей подписью. Депонированные суммы заносятся в реестр депонированных сумм и синхронно отображаются в книге учета депонентов.

На общую сумму выданной заработной платы составляется расходный кассовый ордер (который, в свою очередь, регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных ордеров). Дата и номер расходного ордера фиксируются в соответствующих платежных и расчетно-платежных ведомостях.

Депонированные суммы на следующий день по истечении срока выплаты заработной платы вносятся на счет бюджетного учреждения. Выплаты, которые по любым причинам не совпадают со сроками выплаты заработной платы (это могут быть средства на отпуск, внеплановые авансы и т.п.), оформляются расходными кассовыми ордерами, в которых делается пометка «Разовый расчет по заработной плате».

При механизированной форме учета операций с начисления заработной платы первичные документы с учета выработки и использования рабочего времени формируются в пачки и передаются на вычислительную установку. Потом документы обрабатываются соответствующим работником бухгалтерии, при этом конечная, выходная информация получается синхронно в виде расчетно-платежной ведомости (или расчетной и платежной ведомостей), личного счета работника и расчетного листа.

7. Синтетический учет расчетов с работниками по всем видам выплат осуществляется на пассивном счете 18 «Расчеты с рабочими, служащими и стипендиатами» в разрезе следующих субсчетов:

180 «Расчеты с рабочими и служащими»

182 «Расчеты с рабочими и служащими по товары, проданные в кредит»

183 «Расчеты с рабочими и служащими по безналичным перерасчетам на счета по вкладам в Сбербанк»

184 «Расчеты с рабочими и служащими по безналичным перечислениям взносов по договорам добровольного страхования»

185 «Расчеты с членами профсоюзов по безналичному перечислению сумм членских профсоюзных взносов»

187 «Расчеты по исполнительным удержаниям и другим документами»

189 «Прочие расчеты по выполненной работе»

Кроме того, для расчетов по депонированной заработной плате используется субсчет 177 «Расчеты с депонентами».

Субсчет 180 предназначен для расчетов с рабочими и служащими по всем видам заработной платы. По кредиту указанного счета фиксируются суммы начисленной заработной платы, пенсий и помощей. По дебету — суммы выплаченной заработной платы, удержания, проведенные в установленном порядке, и депонированные суммы. Соответственно приведенной характеристике счет 180 корреспондирует с такими счетами: 200, 211, 240, 173, 171, 120, 177, 187, 173, 198, 199, 185. Следует отметить: в условиях дефицита бюджетного финансирования в бюджетных учреждениях довольно часто возникает задолженность по заработной плате. Согласно с приказами Президента Украины (от 20 февраля 1997 г. № 187 и пр.) и постановлениями Кабинета Министров Украины (от 31 сентября 1996 г. № 1033, от 5 марта 1997 г. № 213 и пр.), направленными на пополнение государственного бюджета и усиления финансово-бюджетной дисциплины, эта задолженность ликвидируется, прежде всего, за счет внебюджетных средств. Для отображения указанной операции вводится счет 09/1 «Текущий счет по выплате заработной платы», на который перечисляются средства с текущего счета «По внебюджетным средствам». Механизм начисления заработной платы от этого не изменяется, однако получение средств для выплаты заработной платы и перечисления удержаний с этой суммы осуществляется со счета 09/1.

На субсчете 182 аккумулируется информация относительно удержаний из заработной платы по поручениям-обязательствам работников за товары, которые были приобретены в кредит. По кредиту счета отображаются суммы, удержанные с заработной платы работников; по дебету — суммы, перечисленные с соответствующих счетов торговым учреждениям. Корреспондирует указанный субсчет с субсчетом 180 и счетами 09, 10, 11 в разрезе соответствующих субсчетов. Аналитический учет указанных операций должен вестись по каждой торговой организации в отдельности на карточке ф. 292-а (книге ф. 292). Отметим, что данная форма расчетов (по приобретенные товары в кредит) в бюджетных учреждениях сегодня почти не используется.

Субсчет 183 используется для отображения операций по перечислению заработной платы (или ее части) на лицевые счета у отделения Сбербанка. Указанные перечисления осуществляются на основании заявления работника. По кредиту субсчета 183 записываются суммы, удержанные с заработной платы работника для перечисления, по дебету — суммы перечисленных средств. Аналитический учет по этому субсчету осуществляется в карточках ф. 292-а (книге ф. 292) по каждому отделению Сбербанка в отдельности.

На субсчете 184 учитываются суммы удержаний из заработной платы по доверенности работников в уплату страховых платежей по соглашениям добровольного страхования путем безналичных перерасчетов с органами страхования. По кредиту учитываются суммы удержаний, по дебету — перечисленные на счета органов страхования суммы. Удержание осуществляются на основании списков, которые предоставляются учреждению страховым агентом. Аналитический учет в разрезе органов страхования ведется в карточках ф. 292-а или книге ф. 292.

Функциональное назначение счета 185 отображает его название. По кредиту указанного счета фиксируются суммы, которые удержанные из заработной платы работников в виде профсоюзных взносов, по дебету — объем средств, перечисленных со счетов. Данный счет, как и предыдущий, корреспондирует с субсчетом 180 и субсчетами счетов 09, 10, 11. Аналитический учет осуществляется с помощью карточек ф. 292-а или книги ф. 292.

На субсчете 187 учитываются суммы удержаний из заработной платы и стипендий по исполнительным листам и другим документам, при этом по кредиту указанного счета фиксируются удержания, а по дебету — перечисление средств в удержаниях. Счет корреспондирует и субсчетами 180, 181 и счетами 09, 10, 11. Аналитический учет расчетов ведется по каждому получателю с указанием фамилии или названия организации, номера, даты и срока действия исполнительного листа или другого документа, а также суммы (процента) удержаний на карточках ф. 292-а (в книге ф. 292).

Субсчет 189 предназначен для расчетов с нештатными работниками по гонорарам за работы, разовые выступления, доклады и пр. По функциональному назначению и экономической характеристике он подобен счету 180, а поэтому корреспондирует со счетами 200, 211, 173, 171, 120, 177, 173, 198, 199, 185.

Депонирование сумм заработной платы — это, в сущности, принятие обязательства учреждением (организацией, предприятием) на временное хранение средств, которые фактически принадлежат работнику. Поскольку указанная операция связана с перенесением сроков выплаты заработной платы на некоторое время (при определенных обстоятельствах — со стороны получателя средств), она, безусловно, является составляющей номенклатуры объектов учета расчетов по заработной плате. Поэтому целесообразно представить характеристику субсчета 177 «Расчеты с депонентами» как раз в данной теме учебного курса. Этот субсчет является пассивным, то есть по кредиту фиксируются суммы заработной платы и стипендий, не полученных в срок, а по дебету — суммы выданной депонентской задолженности. К счетам, которые корреспондируют с данным субсчетом, относятся: субсчет 180, 181, 120, 160. Если срок исковой давности истек, депонированные суммы вносятся в бюджет. В системе счетов эта операция отображается на субсчетах 177 и 173. Аналитический учет депонированных сумм ведется в книге ф. 441 в разрезе каждого депонента.

Синтетический учет заработной платы при м/о форме учета осуществляется в м/о № 5, при ж/о — в ж/о № 15.

8. Как уже известно из предыдущих пунктов, учет расчетов по заработной плате включает не только процедуры начисления и выплаты заработной платы, но и определение объема и перечисления удержаний с заработной платы в соответствующие учреждения, организации и пр. Еще одной составляющей учетного процесса по данному направлению является осуществление *начислений на заработную плату,* что в дальнейшем выступают в виде платежей юридических лиц, размер которых устанавливается на основании соответствующих процентных ставок к общей сумме заработной платы. К начислениям на заработную плату относятся:

* сбор в Пенсионный фонд;
* сбор на обязательное социальное страхование;
* сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы.

Ставки сбора в Пенсионный фонд и порядок его начисления, определенные Законом Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» от 26 июня 1997 г. № 400, Положением о Пенсионном фонде Украины и другими документами. Плательщиками сбора на обязательное государственное пенсионное страхование являются:

1. субъекты предпринимательской деятельности независимо от форм собственности;
2. бюджетные, общественные и прочие учреждения;
3. филиалы, отделения и прочие отделенные подразделения плательщиков налога (1-2), не имеющие статуса юридического лица;
4. физические лица — субъекты предпринимательской деятельности (как использующие труд наемных работников, так не использующие);
5. физические лица, которые не являются субъектами предпринимательской деятельности и занимаются деятельностью, которая связанная с получением дохода, и пр.;

Соответственно указанным категориям плательщиков определены объекты налогообложения (ст. 2 вышеупомянутого Закона): так, для бюджетных учреждений объектом налогообложения являются фактические расходы на выплату заработной платы — как основной, так и дополнительной. Ставка сбора составляет 32%. На компенсации за неиспользованный отпуск, выходную помощь при увольнении, помощь по социальному страхованию, стипендии, доплаты и надбавки за разъездной характер работы и прочие выплаты, взносы в Пенсионный фонд не начисляются.

Учет указанных взносов в системе бухгалтерских счетов осуществляется на субсчете 198 «Расчеты с Пенсионным фондом». Относительно баланса он пассивный: по кредиту фиксируются осуществленные начисления и удержания, по дебету — перечисление взносов в Пенсионный фонд; корреспондирует со счетами 200, 180, 090. Аналитический учет по субсчету 198 ведется в карточках ф. 292-а или книге 292.

Взносы в Пенсионный фонд бюджетные учреждения перечисляют синхронно с перечислением подоходного налога, не позднее дня получения в учреждении банка средств на выплату заработной платы.

Порядок начисления на обязательное социальное страхование регулируется Законом Украины «О сборе на обязательное социальное страхование» от 26 июня 1997 г. № 402 (с изменениями от 30 декабря 1997 г.). Соответственно закону объектами сбора на обязательное социальное страхование являются объекты предпринимательской деятельности, их объединения, бюджетные и общественные организации и прочие юридические лица, а также физические лица — субъекты трудового или гражданско-правового договора. Объектом налогообложения выступают фактические затраты на оплату труда, которые подлежат обложению налогом с физических лиц, а ставка сбора составляет 4% от объекта налогообложения. Соответственно действующему законодательству часть средств социального страхования может быть использована:

* на выплату помощи по временной нетрудоспособности;
* на оплату помощи по беременности и родам;
* как разовая помощь (по поводу рождения ребенка, смерти и пр.);
* на организацию санаторно-курортного лечения и отдыха работников, их детей и т. п.

Размер помощи по временной нетрудоспособности зависит от общего трудового стажа: до 5 лет — 60% заработка, до 8 лет — 80% заработка, свыше 8 лет — 100% заработка. Кроме того, постановлением Кабинета Министров Украины «Об исчислении размера помощи по временной нетрудоспособности» от 24 апреля 1998 г. № 571, определен круг лиц, что, независимо от размера трудового стажа, помощь устанавливается в объеме 100% заработной платы. К ним относятся:

* рабочие, временная нетрудоспособность которых наступила вследствие трудовой травмы или которые имеют на содержании 3 и больше детей возрастом до 16 лет (ученики, студенты — до 18 лет);
* ветераны войны и лица, на которых распространяется действие Закона Украины «О статусе ветеранов войны, гарантии их социальной защиты»;
* работники, которые отнесенные к I–IV категории лиц, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы;
* жена (муж) военнослужащего;
* рабочие из числа бывших детей-сирот.

Для учета расчетов по социальному страхованию предназначен пассивный субсчет 171 «Расчеты по социальному страхованию». По кредиту указанного субсчета фиксируется сумма начисленного сбора на обязательное социальное страхование, по дебету — перечисление средств на счета Фонда социального страхования и выплаты помощей. Субсчет корреспондирует с соответствующими субсчетами счетов 08, 09, 20, 21 и субсчетами 180, 120.

Сбор на обязательное социальное страхование на случай безработицы начисляется в размере 1,5% согласно с Законом Украины «О сборе на обязательное социальное страхование» от 26 июня 1997 г. № 402.

Для учета расчетов по поводу указанного сбора используется пассивный субсчет 199 «Расчеты с Государственным фондом содействия занятости населения». По кредиту субсчета 199 отображается начисление сбора, по дебету — перечисление в государственный бюджет.

Аналитический учет по субсчетам 199, 198, 171 ведется в книге ф. 292 (карточках ф. 292-а).

9. *Стипендия —* это денежное обеспечение, которое регулярно предоставляется лицам, которые учатся на дневных отделениях (факультетах) высших и профессиональных учебных заведений, а также лицам, которые проходят подготовку в аспирантуре и докторантуре, независимо от других выплат, предусмотренных законодательством Украины. Она обеспечивает условия реализации гарантий государства относительно получения гражданами высшего и профессионального образования и материальное стимулирование качественного обучения.

Стипендия предназначается студентам (ученикам) по результатам итогового контроля с первого числа месяца, наступающего по срокам окончания итогового контроля соответственно установленным размерам стипендии.

**РАЗМЕРЫ СТИПЕНДИЙ СТУДЕНТОВ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ УКРАИНЫ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Средний балл успеваемости** | **Размер стипендии, грн., коп.** |
| 1 | 3,00–3,99 | 9,09 |
| 2 | 4,00–4,24 | 10,97 |
| 3 | 4,25–4,49 | 12,52 |
| 4 | 4,50–4,74 | 13,85 |
| 5 | 4,75–4,89 | 14,96 |
| 6 | 5,00 | 15,34 |
| 7 | Слушателям подготовительных отделений | 5,30 |

Студенты (ученики), которые получили по результатам итогового контроля неудовлетворительные оценки и не ликвидировали академическую задолженность в установленные сроки, теряют право на получение стипендии. Списки студентов (учеников), что предназначена стипендия, утверждаются приказом ректора (директора) учебного заведения. До первого итогового контроля стипендия назначается в минимальном размере. Стипендия за летние каникулы выплачивается суммарно перед этим периодом.

Отметим, что студентам (ученикам) и слушателям подготовительных отделений с числа лиц, отнесенных Законом Украины «О статусе и социальной защите граждан, которые пострадали вследствие Чернобыльской катастрофы», к I, II, III и IV категориям, стипендия назначается в минимальном размере и в случае неудовлетворительных результатов итогового контроля.

За особые успехи в учебе и научно-техническом творчестве студентам (ученикам) могут устанавливаться персональные (именные) стипендии в пределах стипендиального фонда. Размер персональной (именной) стипендии не должен превышать двух с половиной минимальных заработных плат. Положение об их назначении разрабатывается и утверждается учебным заведением.

Предприятия, организации и учреждения независимо от форм собственности, которые заключили индивидуальные договоры со студентами или слушателями подготовительных отделений, выплачивают стипендии за счет своих средств согласно с условиями договора, но не ниже размера стипендии по итогам обучения. Стипендии указанным студентам могут выплачиваться предприятиями, организациями, учреждениями через учебные заведения по договоренности с руководителями этих учреждений путем перечисления им в установленные сроки соответствующих сумм. В случае расторжения договора по инициативе заказчика стипендия студентам (ученикам) назначается учебным заведением на общих основаниях за счет стипендиального фонда.

При возобновлении в учебном заведении студентов (учеников), которые были отчислены, им назначается стипендия в минимальном размере, предусмотренном приложением 1, — до результатов первого итогового контроля, после чего стипендия им назначается на общих основаниях.

Студентам, которые находятся в академическом отпуске по медицинскими показателями, выплачивается ежемесячная помощь в размере 50 процентов минимальной заработной платы за счет стипендиального фонда. По возвращении студента (ученика) из академического отпуска выплата стипендии ему возобновляется с даты, когда согласно приказу руководителя учебного заведения он должен приступить к обучению.

Студентам (ученикам), которые остались на повторный курс обучения из-за болезни и другим уважительным причинам, стипендии в повторном году обучения выплачиваются с даты, когда согласно приказу руководителя учебного заведения они должны приступить к обучению.

Студенты (ученики) во время временной нетрудоспособности, подтвержденной лечебным учреждением, получают стипендию в полном размере. Студентам (ученикам) — женщинам в период отпуска по беременности и родам стипендия выплачивается на протяжении всего отпуска, установленного действующим законодательством. Если время этого отпуска настал в период академического отпуска, то при подаче справки единого образца о временной нетрудоспособности академический отпуск прерывается и оформляется отпуск по беременности и родам. Студентам (ученикам) — женщинам, имеющим детей и выполняющим учебный план, выплачиваются стипендия и ежемесячная помощь, предусмотренная действующими нормативными актами, за счет стипендиального фонда. Студентам (ученикам), больным туберкулезом, при наличии соответствующих заключений учреждений здравоохранения об их временной нетрудоспособности, стипендия выплачивается на протяжении 10 месяцев от дня наступления временной нетрудоспособности.

Студентам (ученикам), которые учатся без отрыва от производства, на время месячного отпуска, что предоставляется без сохранения заработной платы по месту работы для ознакомления непосредственно на производстве с работой по избранной специальностью и подготовки материалов к дипломному проекту, предназначается стипендия в размере не меньше минимальной заработной платы, выплачивающейся за счет соответствующих предприятий, организаций, учреждений.

Назначение и выплата стипендий студентам — иностранным гражданам проводится соответственно международным соглашениям и решениям Кабинета Министров Украины. Аспирантам, которые учатся в целевой аспирантуре по заказам-договорам с предприятиями, учреждениями, организациями, стипендия выплачивается за счет средств заказчика. Размер стипендии аспирантов, обучающимся по госзаказам, зависит от наличия стажа работы: для аспирантов, не имеющих стажа работы, стипендия устанавливается в размере 103 грн., для имеющих стаж работы — 173 грн. Стипендия докторантов равна 260 грн.

Со стипендии удерживается подоходный налог в размере 10% общей суммы стипендии. Начисление в фонд социального страхования, Пенсионный фонд на стипендии, в отличие от заработной платы, не осуществляется.

Для расчетов по стипендиям предназначен пассивный субсчет 181 «Расчеты со стипендиатами». По дебету данного субсчета отображаются суммы выданных, не полученных в срок стипендий, а также удержание с них, по кредиту — суммы начисленных стипендий. Субсчет 181 корреспондирует с субсчетами 200, 173, 184, 187.

В высших учебных заведениях применяется упрощенная форма расчетов со стипендиатами, по которой средства на выплату стипендий по каждой группе на основании поручения получают общественные кассиры (финансовые старосты). Поручение подписывается и предоставляется финансовому старосте студентами группы.

Начисление и выплата стипендий осуществляются в расчетно-платежной ведомости раз в месяц. В бухгалтерии на каждого студента ведется карточка стипендиата.

По решению совета учебные заведения могут создавать фонд социальной помощи студентам, аспирантам, докторантам. Такой фонд создается за счет начисления не меньше 10 процентов стипендиального фонда учебного заведения и средств, полученных из других (внебюджетных) источников. Средства фонда используются соответственно положению, которое разрабатывается и утверждается администрацией, профсоюзом и комитетом студентов. В конце года неизрасходованный остаток средств в бюджет не изымается.

1. УЧЕТ ПРОЧИХ РАСЧЕТОВ

ПЛАН К ИЗУЧЕНИЮ ТЕМЫ

* + - 1. Формы безналичных расчетов.
      2. Учет расчетов с прочими кредиторами и дебиторами.
      3. Учет расчетов с подотчетными лицами.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Под *безналичными расчетами* понимают расчеты, которые осуществляются без участия денежной наличности — путем списания денежных средств с расчетного счета плательщика и зачисления их на счет получателя. Безналичные расчеты сегодня являются основным способом расчетов между предприятиями, организациями и учреждениями. В современной отечественной практике различают такие формы безналичных расчетов, которые существуют в хозяйственном обороте:

1. расчеты с применением платежных поручений;
2. расчеты с применением платежных требований-поручений;
3. расчеты с применением чеков;
4. расчеты аккредитивами;
5. расчеты векселями;
6. расчеты платежными требованиями;
7. оплата инкассовых поручений.

*Платежное поручение* (далее — поручение) — документ, являющийся письменно оформленным поручением клиента обслуживающему банку, на перечисление определенной суммы средств со своего счета. Поручение принимается банком к выполнению на протяжении десяти календарных дней со дня выписки (день заполнения поручения не учитывается).

Банк принимает к выполнению от плательщика поручение только в пределах имеющих средств на его счете, за исключением поручений на перечисление в бюджет сумм налогов, сборов, других обязательных платежей и взносов в государственные целевые фонды, которые принимаются банками независимо от наличия средств на счетах предприятий. В случае отсутствия средств на счетах такое поручение учитываются на банковском счете № 9929. Возврат расчетных документов, которые учитываются на забалансовом счете № 9929 и касаются уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей и взносов в государственные целевые фонды, осуществляется в случаях, предусмотренных действующим законодательством, на основании отзыва органа, который представил документ на бесспорное взыскание средств, или полученного от клиента письма об отзыве расчетных документов в уплату налогов и неналоговых платежей. При этом предприятия, учреждения и организации могут отозвать из учреждений банков невыполненное платежное поручение в уплату налогов и неналоговых платежей только с согласия соответствующего органа взыскания. На письме об отзыве делается отметка органа взыскания о согласии на отзыв с картотеки расчетного документа, которая подписывается уполномоченным лицом и скрепляется печатью.

Поручение применяются в расчетах по платежам товарного и нетоварного характера.

Расчеты поручениями могут осуществляться:

* за фактически отгруженную продукцию (выполненной работы, предоставленные услуги);
* при предварительной оплате;
* для завершения расчетов по актам сверки взаимной задолженности предприятий и учреждений.

При расчетах за фактически отгруженную продукцию (выполненные работы, предоставленные услуги) в поручении в строке «Назначение платежа» указывается название (вид) отгруженной продукции (выполненных работ, предоставленных услуг), номер, дата товарно-транспортного или другого документа, подтверждающего отгрузку продукции (выполнение работ, предоставление услуг).

В поручениях на перечисление платежей, удержанных из заработной платы работников и начисленных на фонд потребления налогов к бюджету и обязательных взносах в государственные целевые фонды, в строке «Назначение платежа» указываются подразделения бюджетной классификации (при перечислении платежей в бюджет) и срок наступления платежа, а также то, что налоги в бюджет или взносы в государственные целевые фонды, удержанные с заработной платы и начисленные на фонд потребления, перечислены полностью.

Предварительная оплата осуществляется предприятиями и организациями в случае, если это обусловлено в договоре или установлено отдельными указами Президента Украины.

В поручении в строке «Назначение платежа» делается следующая запись:

«Предварительная оплата за », по  
 (название товара, выполненных работ, предоставленных услуг)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ № \_\_\_ от «\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 200\_\_ г. согласно с договором № \_\_\_»

(название документа)

Если получатель средств не имеет счета в учреждении банка или расчеты непосредственно с получателем средств платежными поручениями невозможны, предприятие или учреждение может осуществлять перечисление *гарантированными платежными поручениями* через предприятия связи.

С помощью гарантированных поручений предприятие или организация могут осуществлять не ограниченные суммой переводы средств:

* на имя отдельных граждан — средств, которые принадлежат им лично (пакет, алименты, заработная плата, затраты на командировку, авторский гонорар и т.п.);
* предприятиям — на расходы для выплаты заработной платы, за организованный набор рабочих, для заготовки сельскохозяйственной продукции в населенных пунктах, где нет банков.

Гарантированное поручение может быть принято к платежу только в полной сумме.

*Платежное требование-поручение* (далее — требование-поручение) — это комбинированный документ, состоящий из двух частей:

* верхняя — требование поставщика (получателя средств) непосредственно к покупателю (плательщика) уплатить стоимость поставленной ему по договору продукции (выполненных работ, предоставленных услуг);
* нижняя — поручение плательщика своему банку перечислить с его счета «сумму», которая проставленная в строке «сумма к оплате» буквами.

Требование-поручение заполняется получателем средств и присылается непосредственно плательщику. Доставку требований-поручений к плательщику может осуществлять банк получателя через банк плательщика. С целью гарантированной ускоренной доставки плательщикам требований-поручений рекомендуется передавать их в комплекте с расчетными и отгрузочными документами по поставленной согласно с договором (соглашением) продукции (выполненной работой, предоставленной услугой).

В случае согласия оплатить требование-поручение плательщик заполняет нижнюю часть этого документа и сдает его в обслуживающий банк. Сроки предоставления плательщиком требования-поручения в банк определяются сторонами в договоре и банком не контролируются. Требование-поручение предъявляется плательщиком в учреждение банка в двух экземплярах. Банк принимает к оплате требования-поручения в сумме, которая может быть уплачена имеющимися средствами на счете плательщика. В случае отказа оплатить требование-поручение плательщик о мотивах отказа сообщает непосредственно получателю средств в порядке и сроки, указанные в договоре.

*Чеки* применяются для осуществления расчетов в безналичной форме между юридическими лицами, а также физическими и юридическими лицами с целью сокращения сроков наличных расчетов по полученные товары, выполненной работы и предоставленные услуги.

*Расчетный чек —* это документ, который содержит письменное распоряжение собственника счета (чекодателя) банку (банку-эмитенту), ведущему его счет, уплатить чекодержателю указанную в чеку сумму средств. *Чекодатель —* юридическое или физическое лицо, которое производит платеж с помощью чека и подписывает его. *Чекодержатель —* предприятие, которое является получателем средств по чеком. *Банк-эмитент —* банк, что выдает чековую книжку (расчетный чек) предприятию или физическому лицу.

Чековые книжки (расчетные чеки) изготовляются на специальной бумаге на банкнотной фабрике Национального банка Украины по образцу, утвержденному Национальным банком Украины. Они брошюруются по 10, 20 и 25 листьев. Чековые книжки является бланками строгой отчетности.

Расчетные чеки, которые используются физическими лицами при осуществлении разовых операций, изготовляются отдельными бланками, их учет ведется в отдельности от чековых книжек. Срок их действия 3 месяца.

Банк-эмитент без выдачи чековой книжки может выдать на имя чекодателя (физического лица) один или несколько расчетных чеков на сумму, не превышающую остаток средств на счете чекодателя, или на сумму, внесенную денежной наличностью.

Срок действия чековой книжки — один год. По согласованию с учреждением банка срок действия неиспользованной чековой книжки может быть продлен.

Чек содержит такие реквизиты:

* название «расчетный чек»;
* название (для физических лиц — фамилия, имя, отчество чекодателя, данные его паспорта или другого удостоверения личности) собственника чековой книжки (далее — чекодателя) и номер его счета;
* название банка-эмитента и его номер МФО;
* идентификационные коды чекодателя и чекодержателя (ЕГРПОУ), у физических лиц — идентификационные номера в случае их присвоения Государственной налоговой инспекцией;
* название чекодержателя;
* поручение чекодателя банку-эмитенту уплатить конкретную сумму, указанную цифрами и прописью;
* назначение платежа;
* число, месяц и год заполнения чека (месяц должен быть написан буквами), место заполнения чека;
* подписи чекодателя и оттиск печати (юридического лица).

Чек, на котором отсутствующий любой с указанных реквизитов, считается недействительным и возвращается банку чекодателя без выполнения.

Чек заполняется от руки (шариковой ручкой, чернилами) или с использованием технических средств. Не допускаются исправления в чеках и использование факсимиле вместо подписи.

Чек из чековой книжки предъявляется к оплате в банк чекодержателем на протяжении десяти календарных дней (день выписки чека не учитывается).

Чек принимается чекодержателем в оплату непосредственно от чекодателя, на имя которого выписан документ, который подтверждает получение им товара, выполненных работ и предоставленных услуг.

Запрещается передача чековой книжки (расчетного чека) ее собственником любому юридическому или физическому лицу, а также подписание незаполненных бланков чеков и проставление на них оттиска печати юридическими лицами. По желанию физического лица расчетный чек может быть выписан на имя другого лица, которое в этом случае становится собственником чека. Выдача расчетных чеков на предъявителя не проводится. Обмен чека на наличность и получение сдачи с суммы чека денежной наличностью юридическими лицами не разрешается.

Для получения чековой книжки предприятие подает в банк-эмитент заявление в одном экземпляре по подписями уполномоченных лиц, что предоставлено право подписи документов для осуществление расчетно-денежных операций, с оттиском печати. В заявлении и талоне к нему чекодатель проставляет номер счета, с которого будут оплачиваться чеки. Банк обязан под расписку на заявлении ознакомить лицо, которое получает чековую книжку, о порядке заполнения чеков, а также предупредить относительно ответственности за утраченные или похищенные чеки.

Если при оформлении чековой книжки (расчетного чека) допущена ошибка, она считается испорченной (испорченным) и вместо нее выписывается новая чековая книжка (расчетный чек). В таком случае поперек чековой книжки (расчетного чека) делается надпись «Испорчен», указывается дата и запись подписывается контролером (оператором).

Банк ведет внесистемный учет номеров чеков в специальной регистрационной карточке, где указываются номер счета, с которого будут оплачиваться чеки, дата выдачи книжки, номера чеков, срок действия книжки, для каких расчетов выдается чек.

Гарантированная оплата чеков обеспечивается депонированием средств на отдельном банковском балансовом счете 722. Для этого вместе с заявлением на выдачу чековой книжки в банк предъявляется платежное поручение для перечисления средств на счет 722 (физическое лицо подает в банк заявление на перечисление средств, которое хранятся на его счете, или заполняет ордер, или сумму вносит денежной наличностью).

Чеки с чековой книжки выписываются в момент осуществления платежа и выдаются чекодателем за полученные им товары и предоставленные услуги. Выписывая чек, чекодатель переносит остаток лимита с корешка предыдущего чека на корешок выписанного чека и выводит сумму остатка лимита. Принимая чек в оплату по товары (выполненной работы, предоставленные услуги), чекодержатель проверяет:

* соответствие чека установленному образцу;
* правильность заполнения чека;
* отсутствие исправлений;
* соответствие суммы корешка чека сумме, указанной на самом чеке;
* срок действия чека;
* наличие на чеке четкого оттиска штампа или печати банка и названия чекодателя (у физического лица — фамилии, имя, отчество, данные его паспорта или заменяющего его документа).

После этого чекодержатель убеждается в лице предъявителя чека по паспорту или заменяющему его документу. Сделав указанную проверку, чекодержатель, принимая чек с чековой книжки к оплате, отделяет его от корешка, проставляет на обороте расчетного чека и корешке календарный штемпель и подписывает чек, а также заносит в ведомость данные паспорта чекодателя или другого заменяющего его документа. Если окажется, что на корешке чека, который был уплачен ранее, есть надпись «Испорченный», а сам испорченный чек отсутствует, оплата товара не проводится, чекодателю рекомендуется обратиться в учреждение банка-эмитента для подтверждения остатка на счете по чековой книжке.

Чекодержатель сдает в банк чеки вместе с тремя экземплярами реестров — если счета чекодателя и чекодержателя ведутся в одном учреждении банка, и в четырех экземплярах, — на каждое учреждение банка в отдельности, если счета чекодателя и чекодержателя ведутся в различных учреждениях банков.

Реестр содержит следующие сведения о чеке:

* номер счета чекодателя, его идентификационный код ЕГРПОУ;
* название банка-эмитента и его номер МФО;
* название чекодержателя, номер его счета и идентификационный код;
* название банка чекодержателя, номер его счета и идентификационный код;
* название банка чекодержателя и его номер МФО;
* сумму чека;
* номер чека;
* общую сумму реестра.

Банк-эмитент может отказаться от оплаты чека в следующих случаях:

* если чек заполнен с нарушениями или имеет исправления и подчистки, факсимиле вместо подписи;
* реестр чеков заполнен с нарушениями или имеет исправление и подчистки, факсимиле вместо подписи;
* чек выписан чекодателем на сумму большую, чем депонированная на счете 722.

В случае отказа банка-эмитента оплатить чек, чекодержатель имеет право предъявить к чекодателю в установленном порядке претензию, а в случае ее полного или частичного отклонения — иск.

Ответственность за неправильное использование чеков, за убытки, которые образовались в случае передачи другому лицу чековой книжки или отдельных чеков, их потери или кражи, а также по случаи злоупотребления со стороны лиц, уполномоченных на подписание чеков, несет чекодатель, которому выдана чековая книжка (расчетный чек).

В случае нарушения клиентом порядка расчетов чеками банк может лишить его права пользования этой формой расчетов, если это предусмотрен условиями договора на расчетно-кассовое обслуживание.

*Аккредитив —* это форма расчетов, по которой банк-эмитент по доверенности своего клиента (заявителя аккредитива) обязан:

* выполнить платеж третьему лицу (бенефициара) по поставленные товары, выполненные работы и предоставленные услуги;
* передать полномочия другому (исполняющему) банку осуществить этот платеж.

*Заявителем аккредитива* является плательщик, который обратился в обслуживающий банк для открытия аккредитива.

*Банк-эмитент —* банк плательщика, открывающий аккредитив своему клиенту.

В зависимости от характера аккредитивной операции, которая порученная банком-эмитентом, исполняющий банк может выступать авизующим или банком-плательщиком.

*Бенефициар —* юридическое лицо, в пользу которого выставленный аккредитив (продавец, производитель работ или услуг и тому подобное).

*Исполняющий банк —* банк бенефициара или другой банк, который по доверенности банка-эмитента исполняет аккредитив.

Условия и порядок проведения аккредитивной формы расчетов предусматриваются в договоре между бенефициаром и заявителем аккредитива.

Банк-эмитент может открывать такие виды аккредитивов:

* *покрытый —* аккредитив, для осуществления платежей по которому средства плательщика долговременно бронируются в полной сумме на отдельном счете в банке-эмитенте или банке-исполнителе;
* *непокрытый —* аккредитив, оплата по которому, в случае временного отсутствия средств на счете плательщика, гарантируется банком-эмитентом за счет банковского кредита.

Аккредитивы бывают отзывные и безотзывные. На каждом аккредитиве должно быть указано: является он отзывным или безотзывным. В случае отсутствия такого указания аккредитив считается безотзывным. *Отзывной аккредитив —* аккредитив, который банк-эмитент может изменить или аннулировать без предварительного согласования с бенефициаром (например, в случае несоблюдения условий, предусмотренных договором, долгосрочного отказа банка-эмитента от гарантирования платежей по аккредитивам). Все распоряжения об изменении условий отзывного аккредитива заявитель может предоставить бенефициару только через банк-эмитент, который сообщает об этом банк-исполнитель, а последний — бенефициара. *Безотзывной аккредитив —* аккредитив, который может быть изменен или аннулирован только с согласия бенефициара, в пользу которого он был открыт.

Каждый аккредитив предназначается для расчетов только с одним бенефициаром и не может быть переадресован.

Условия аккредитива должны быть составленные таким образом, чтобы, с одной стороны, они давали возможность банкам без осложнений их проконтролировать, со второго — обеспечивали бы интересы сторон, которые используют аккредитивную форму расчетов.

Если открывается аккредитив, депонированный в банке-исполнителе, банк-эмитент перечисляет средства плательщика на балансовый счет 720 в банк бенефициара и уведомляет его об условиях аккредитива. Принятие к выполнению заявления об открытии аккредитива учитывается банком-эмитентом на забалансовом счете 9931 «Аккредитивы к оплате».

После отгрузки продукции, выполнение работ или предоставления услуг бенефициар предоставляет необходимые документы, предусмотренные условиями аккредитива, вместе с реестром документов банку-исполнителю. Реестр документов по аккредитивам подается в банк в четырех экземплярах. Банк-исполнитель тщательно проверяет представленные бенефициаром документы на предмет соблюдения аккредитива и в случае нарушения хотя бы одной из них выплаты по аккредитивом не проводит, о чем информирует бенефициара, и присылает сообщение банку-эмитенту для получения согласия на выполнение аккредитива. К оплате по аккредитиву не принимаются не оформленные надлежащим образом документы, подтверждающие фактическую отправку товара, выполнение работ или предоставления услуг.

Банк имеет право осуществлять контроль сроков действия аккредитивов. Все претензии к бенефициарам, кроме тех, которые возникли по вине банка, рассматриваются сторонами без участия банка. Срок действия аккредитива в банке-эмитенте устанавливается покупателем в пределах 15 дней со дня открытия, не учитывая нормативный срок прохождения документов по спецсвязи между банками.

В день окончания срока действия аккредитива, депонированного в банке бенефициара, в конце операционного дня исполняющий банк списывает средства со счета 720 и перечисляет банку-эмитенту. После получения банк-эмитент зачисляет их на счет плательщика и списывает соответствующую сумму с забалансового счета 9931. О закрытии непокрытого аккредитива в связи с окончанием срока его действия банк-исполнитель присылает сообщение банку-эмитенту электронной по почте или другим линиям связи, которая предусмотренные корреспондентскими договорами, и списывает аккредитив с забалансового счета 9931.

Аккредитив может закрываться по инициативе заявителя или банка-эмитента при отзывном аккредитиве или в связи с расторжением договора между заявителем аккредитива и бенефициаром.

Порядок использования векселей в хозяйственном обороте Украины регулируется Положением о переводной и простой вексель, принятым соответственно постановлению Кабинета Министров Украины и Национального банка Украины от 10.09.92 № 528.

*Вексель —* это ценная бумага, который удостоверяет безусловное денежное обязательство векселедателя уплатить после наступления указанного срока определенную сумму денег собственнику векселя (векселедержателю). Векселя бывают простые и переводные. *Простой* вексель содержит такие реквизиты:

* наименование — «вексель»;
* простое и ничем не обусловленное обещание уплатить определенную сумму;
* срок платежа;
* указание города, в котором должен осуществляться платеж; — наименование того, кому или по приказу кого платеж должен быть осуществлен;
* дату, место составление векселя; — подпись того, кто выдает документ (векселедателя).

*Переводной* вексель должен содержать, кроме указанных реквизитов, наименование того, кто должен платить.

Документ, в котором отсутствующий любой с реквизитов, простых и переводного векселей не имеет силы простого или переводного векселя, за исключением случаев, если:

* вексель, срок платежа по которому не указан, рассматривается как подлежащий оплате по предъявлению;
* при отсутствия особого указания места, обозначенного рядом с наименованием плательщика, считается местом платежа и, одновременно, местожительством плательщика;
* вексель, в котором не указано место его составления, признается подписанным в месте, обозначенном радом с наименованием векселедателя.

К расчетам, основанных на взаимозачете задолженности плательщиков, принадлежат расчеты, по которым взаимные обязательства должников и кредиторов друг другу погашаются в равновеликих суммах и лишь по разнице осуществляется платеж на общих основаниях.

Такие расчеты могут осуществляться путем зачисления обязательств между двумя плательщиками или между группами плательщиков всех форм собственности одной или различных отраслей хозяйства.

Предприятия, которые имеют постоянные хозяйственные связи по поставкам товаров (выполнению работ, предоставлению услугами), могут осуществлять расчеты периодически по сальдо встречных требований.

При осуществлении разового взаимозачета задолженности между группой предприятий по решению центральных органов властей оформляются *платежные требования* и подаются в банк кредитора в двух экземплярах, заверенных подписями уполномоченных лиц.

В платежном требовании в строке «Назначение платежа» делается такая запись:

«Зачет взаимной задолженности по состоянию на (дата)»

(номер счета, товаротранспортных документов и пр.)

Банком плательщика платежные требования на бесспорное взыскание и безакцептное списание средств с предприятия-плательщика, полученные ранее и учтенные банком на забалансовом счете 9929, перемещаются и приходуются на забалансовом счете 9702.

Дебитор имеет право полностью или частично отказаться от оплаты платежного требования. В этом случае дебитор на протяжении трех рабочих дней со дня получения реестра электронных платежных извещений подает банку в двух экземплярах заявление о полном или частичном отказе от акцепта платежа с обязательным указанием мотива, отказа от оплаты.

В случае неполучения банком от дебитора в установленный срок заявления об отказе от акцепта платежа задолженность считается акцептованной и подлежит зачету.

Бесспорное взыскание и безакцептное списания средств осуществляется в случаях, предусмотренных действующим законодательством Украины: статьями Закона Украины «О банках и банковской деятельности», Арбитражного процессуального кодекса, Гражданского процессуального кодекса, Кодекса торгового мореходства Украины и т. д.

Выдержки из приказов и инкассовые поручения (распоряжения) о списании со счетов от ответственных хранителей сумм финансовых санкций присылаются обслуживающим их учреждениям банков.

На основании представленных документов учреждения банков в первоочередном порядке перечисляют средства со счетов ответственных хранителей к государственному бюджету Украины.

2. Понятия «дебиторы» и «кредиторы» имеют достаточно давний исторический корень. Относительно бухгалтерского учета они были формализованные в середине XVIII ст. итальянцем Пьетро Паоло Скали в виде счетов корреспондентов (дебиторов и кредиторов).

Под *дебиторами* понимают предприятия, организации, физических лиц, которые имеют относительно данного учреждения дебиторскую задолженность. *Дебиторская задолженность, в* свою очередь, — это задолженность других организаций, физических лиц, предприятий перед данной организацией.

*Кредиторы —* это предприятия, организации, физические лица, перед которыми данное предприятие имеет кредиторскую задолженность. Под *кредиторской задолженностью* понимают задолженность организации, предприятия другим предприятиям, организациям и т. п.

В бухгалтерском учете дебиторская и кредиторская задолженность отображается по видам. По этому принципу происходит распределение синтетического счета 17 «Расчеты с различными кредиторами и дебиторами» на субсчеты, а именно:

170 «Расчеты по недостаткам»;

171 «Расчеты по социальному страхованию»;

172 «Расчеты по специальным видам платежей»;

173 «Расчеты по платежам в бюджет»;

174 «Расчеты по депозитным суммам»;

176 «Расчеты по средствам, полученным на расходы по поручениям»;

175 «Расчеты по реструктуризированной задолженности»

177 « Расчеты с депонентами»;

178 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

179 «Расчеты в порядке плановых платежей».

Субсчет 170 «Расчеты по недостаткам» носит активный характер, то есть по дебету отображаются суммы недостатков денежных средств и материальных ценностей, которые отнесенные на виновные лица, а по кредиту — суммы, внесенные в кассу учреждения у погашения задолженности виновного лица перед данным учреждением. Сумма убытков определяется по формуле



где *Бс* — балансовая стоимость, *Іинф* — индекс инфляции, *НДС* — сумма налога на добавленную стоимость при этом к отдельным материальным ценностям применяются индивидуальные коэффициенты. Из сумм, взысканных соответственно Порядку определения размера убытков от хищения, недостатка, уничтожение (порчи) материальных ценностей от 22 января 1996 г. № 116 (с последующими дополнениями), осуществляется возмещение ущерба, причиненного организации. Остаток средств перечисляется в Государственный бюджет Украины. Субсчет 170 корреспондирует со счетами 06, 120, 173.

Аналитический учет расчетов по недостачам ведется в книге учета текущих счетов и расчетов ф. 292 или на карточках ф. 292-а в разрезе виновных лиц с фиксацией дать возникновение и суммы недостачи.

Субсчет 172 «Расчеты по специальным видам платежей» является активным. Он предназначен для расчета родителей за обучение учеников в кружках при школах, посещение детьми дошкольного учреждения, питание детей в школах-интернатах, а также для расчетов с работниками по месту работы по поводу питания и за форменную одежду. По дебету субсчета 172 проводится запись на сумму начисленной платы, по кредиту субсчета 172 отображаются суммы полученных средств.

По дебету указанного субсчета фиксируется начисление платы за предоставленные услуги или ценности и возврат средств родителя, по кредиту — суммы, полученные у погашения задолженности, которая возникла в процессе потребления услуг или получения материальных ценностей. Субсчет 172 корреспондирует с субсчетами:

* по дебету — 061, 090, 092, 100, 102, 111, 120;
* по кредиту — 061, 07, 173, 236, 400.

При м/о форме учета аналитический учет расчетов с родителями на удержание детей ведется в ф. 406 (м/о № 15), за содержание воспитанников в школах-интернатах — в ведомости ф. 327. При журнально-ордерной форме учета для обобщения информации относительно «расчетов по специальным видам платежей» используется ж/о № 14.

Субсчет 173 «Расчеты с бюджетом» относительно баланса является пассивным. По кредиту отражают суммы удержанных налогов (подоходный налог с физических лиц, налог на добавленную стоимость, который получен вследствие реализации покупателям услуг или товарно-материальных ценностей, налог на прибыль, если он предусмотрен законодательно); средства, полученные в результате компенсации убытков от недостачи, которые пересчитываются к бюджету. По дебету указанного счета отображается в денежном измерении факт перечисления налогов и других средств в доход бюджета.

Порядок расчета на добавленную стоимость и налог на прибыль регулируются Законами Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22 мая 1997 г. № 283 и «О налоге на добавленную стоимость» от 3 марта 1997 г. № 168 (с дальнейшими изменениями и дополнениями).

Субсчет 173 корреспондирует со счетами 070, 140, 172, 175, 180, 230, 260, 280, 410, 178, 111. Аналитический учет расчетов с бюджетом ведется в отдельности по каждому виду расчетов на карточках ф. 292-а (в книге форма ф. 292).

Расчеты по *депозитным суммам —* средства, которые временно находятся в распоряжении учреждения на ответственном хранении, ведется на пассивном субсчете 174.

По кредиту указанного счета фиксируются депозитной суммы, которые поступили в распоряжение учреждения, по дебету — возвращенные собственнику средства (выданные или перечислены с текущего счета по назначению). Субсчет 174 корреспондирует с субсчетами 172, 120.

Аналитический учет депозитных сумм ведется по каждому собственнику на карточках ф. 292-а (в книге ф. 292).

Субсчет 175 «Расчеты по реструктуризированной задолженности» предназначенный для отображения суммы налоговой задолженности, что плательщики налогов имеют право реструктуризировать. Указанный субсчет введен в действие письмом Главного управления Государственного казначейства Украины «О списании и реструктуризации задолженности бюджетных учреждений — плательщиков налога» от 9 февраля 1998 г. Субсчет 175 является пассивным, то есть по кредиту фиксируются суммы задолженности, которые подлежат реструктуризации, по дебету — суммы реструктуризированной задолженности, уплаченные по графику погашения. Корреспондирует данный субсчет с субсчетами 173, 090, 100. Аналитический учет субсчета 175 «Расчеты по реструктуризированной задолженности» ведется в отдельности по каждом виду налогов, сборов (обязательных платежей) в книге ф. 292 (на карточках ф. 292-а).

На субсчете 176 «Расчеты по средствам, полученным на расходы по поручениям» учитываются расчеты:

* с учреждениями и организациями, от которых получены средства на расходы по выполнению поручений указанных учреждений и организаций;
* по средствам, полученных управлениями (отделами) администраций, при которых созданы централизованные бухгалтерии, или учреждениями, бухгалтерский учет которых не централизован (по собирание лома черных и цветных металлов, по сдаче и сбору других видов вторичного сырья и пищевых отходов);
* по средствам, полученным управлениями (отделениями) народного образования от экономии расходов по бюджету на содержание школ, которые переводятся районными (городскими) финансовыми управлениями (отделами), и средствах, которые поступили от предприятий, организаций на создание фондов школьных учебников в общеобразовательных школах;
* с предприятиями, от которых получены средства, заработанные учениками школ;
* по средствам, которые поступили свыше государственного плана в учебные заведения системы профтехобразования на подготовку кадров и повышения квалификации;
* по ссудам (кредитам), полученных в банковских учреждениях на выдачу рабочим и служащим;
* по другим поступлениям, предусмотренным отдельными указаниями Министерства финансов Украины.

Субсчет 176 имеет пассивный характер: то есть по кредиту фиксируются суммы, полученные на расходы по поручениям, а по дебету — записываются проведенные расходы. Указанный субсчет корреспондирует с субсчетами 110, 112, 213.

Аналитический учет расчетов по средствам, полученных на расходы по поручениями, ведется на карточках ф. 292-а (книге ф. 292) по каждому учреждению или организации, от которых были получены средства, или по каждом виду поступлений.

При журнально-ордерной форме учета результаты текущего учета по указанным субсчетом отображаются в ж/о 14.

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, студентами, учениками учебных заведений по пользование общежитием учитывается на субсчете 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Относительно баланса указанный субсчет активно-пассивный. По дебету субсчета 178 фиксируется сумма дебиторской задолженности, по кредиту — кредиторская задолженность и погашение дебиторской задолженности.

Субсчет 178 корреспондирует со счетами 013 — 019, 044, 050, 060 — 069, 070, 080 — 082, 084, 090 — 096, 400.

Аналитический учет расчетов с разными кредиторами и дебиторами учитывается в накопительной ведомости ф. 408 м/о 6 по каждому документу. При журнально-ордерной форме учета информация относительно субсчета 178 регистрируется в ж/о 16.

Учет расчетов с прочими дебиторами и кредиторами может вестись на карточках ф. 292-а (в книге ф. 292), учет расчетов со студентами и учениками по пользование общежитием — в оборотной ведомости ф. 285. Операции по расчетам с разными дебиторами и кредиторами, которые осуществляются за счет спецсредств, могут вестись отдельно в указанных реестрах.

На субсчете 179 «Расчеты в порядке плановых платежей» учитываются счета с поставщиками в порядке *плановых платежей,* то есть не по каждой в отдельности соглашению, а путем перечисления средств в сроках и размерах, установленных и согласованных сторонами ранее.

Сумма каждого планового платежа и сроки перечисления устанавливаются сторонами на следующий месяц (квартал), исходя с

периодичности платежей и объема поставок (закупки) или предоставления услуг по договорам и соглашениями или фактической поставки по предыдущий месяц.

В платежных поручениях по плановым платежам покупатель в графе «Назначение платежа» должен указать: «Плановый платеж по договору от \_\_\_\_\_\_\_ 199\_\_ г., а также срок платежа и целевое назначение перечисленных сумм. Ежемесячно поставщик и покупатель проверяют состояние своих расчетов на основании фактически полученных материальных ценностей или предоставленных услуг и осуществляют перерасчет и соответствующий платеж в порядке предусмотренным соглашением.

Субсчет 179 является активно-пассивным счетом, по дебету накапливаются суммы плановых платежей, перечисленных поставщикам в порядке за ТМЦ плановых платежей, по кредиту — полученные материальные ценности и суммы, внесенные на возобновление кассовых расходов. Указанный субсчет корреспондирует с субсчетами 090–093, 096, 060–067, 013–019.

Аналитический учет расчетов по субсчетам 179, кроме расчетов по продукты питания, ведется в накопительной ведомости № 408 (м/о 7) по каждому документу в разрезе поставщиков. При журнально-ордерной форме учета для этих целей используется ж/о № 14.

Учет расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей может вестись на карточках ф. 292-а (в книге ф. 292).

3. Как отмечалось в пункте 1, большинство расчетов бюджетных учреждений осуществляется в безналичной форме, в то же время достаточно значительная их часть — через *подотчетных лиц* (получающих денежные средства под отчет на будущие расходы). Подотчетные суммы в бюджетных учреждениях выдаются на такие цели:

* на хозяйственные расходы;
* на служебные командировки;
* на научные экспедиции.

Порядок расходования средств на хозяйственные потребности регулируется и ограничивается единой сметой расходов данной бюджетной организации, а также Порядком ведения кассовых сделок в национальной валюте (письмо Национального банка Украины от 4 ноября 1997 г.).

Расходование денежной наличности на служебные командировки, а также порядок организации служебных командировок регулируется инструкцией Минфина Украины «О служебных командировках в пределах Украины и за границу» от 13 марта 1998 г. № 59; постановлением Кабинета Министров Украины от 5 января 1998 г. № 10, а также приказом Государственной налоговой администрации Украины «Об утверждении формы удостоверения на командировку» от 28 июля 1997 г. № 260. Расходы на научные экспедиции, которые осуществляются через подотчетных лиц, осуществляются согласно инструкциями АН Украины.

Выдача указанных средств происходит при условиях разрешения руководства учреждения или организации на осуществление этих расходов, а также при условии отсутствия задолженности по суммам, полученным ранее.

Разрешение руководителя фиксируется на заявлении работника на выдачу денежной наличности, в которой отмечается назначение аванса и суммы. Выдаче средств предшествует расчет будущих затрат. В случае если наличность будет израсходована на хозяйственные потребности, расчет носит простой характер, поскольку сумма определяется на основании данных предыдущих аналогичных приобретений или информации относительно стоимости соответствующих материальных ценностей в продавца. Расчет сумм, которые будут выданы лицу на служебную командировку, носит более сложный характер.

Так, при расчете сумм к выдаче на служебную командировку в пределах Украины за основу берется сумма суточных в пределах норм, установленных постановлением Кабинета Министров Украины от 5 января 1998 г. № 10. Расчет средств на командировку за границу осуществляется также на основании норм современных расходов относительно каждой страны. Однако конечная сумма в соответствующей валюте получается путем перерасчета гривны в доллары по официальному курсу учета национальной валюты Украины и последующим перерасчетом установленной в долларах США предельной нормы суточных расходов в валюте страны командировки.

Суммы, полученные под отчет, носят активно целевой характер. По факту растрачивания средств составляется *авансовый отчет —* документ, который составляется и предъявляется в бухгалтерию подотчетным лицом.

К авансовому отчету в обязательном порядке прилагаются оправдательные документы:

* удостоверение на командировку (оформленное в надлежащем виде);
* проездные документы (транспортные билеты, багажные квитанции, страховые документы);
* документы о найме жилья (счета отелей);
* акты;
* другие документы, которые подтверждают расходы, осуществленные подотчетным лицом;
* чеки;
* квитанции;
* справки.

Авансовый отчет предъявляется в бухгалтерию, в течение трех дней после возврата из командировки и десяти дней после получения средств на хозяйственные потребности. В бухгалтерии происходит конечный расчет с подотчетным лицом: проверяется правильность оформления первичных документов, законность осуществленных расходов, а также правильность арифметических расчетов, делается конечный расчет фактически осуществленных расходов, подтвержденных соответствующими документами. При этом следует учитывать, что возмещению подлежат следующие расходы:

* на наем жилого помещения в пределах норм возмещения расходов с учетом бытовых услуг (стирка, чистка, ремонт, глажка одежды, обувь), предоставляемых в отелях, — в размере не больше чем 10% норм суточных расходов за все дни проживания;
* транспортные расходы, то есть расходы на проезд к месту назначения и во время командировки с учетом страховых платежей, расходов. Исключением являются расходы на проезд работника в более комфортных условиях (мягкий вагон, каюты, которые оплачиваются по 1-4 группами тарифных ставок, морских судов и речных судов 1-2 категории, 1-й класси бизнес-класс воздушного транспорта), которые возмещаются в каждом конкретном случае с разрешения руководителя учреждения;
* расходы на служебные телефонные переговоры в размерах, согласованных с руководителем учреждения;
* расходы на питание, стоимость которого включается в счет стоимости проживания в отеле; при одноразовом питании — не больше 20%, при двухразовом — не больше 45%, при трехразовом — не больше 65% нормы суточных расходов (приложение к постановлению Кабинета Министров Украины от 23 апреля 1999 г. № 663);
* расходы на оформление загранпаспортов, разрешения на въезд, комиссионных (при обмене валюты);
* расходы на бронирование билетов (не больше 50% их стоимости).

Следует отметить, что возмещение расходов на проживание свыше установленной нормы и оплате расходов на провоз более как 30 кг багажа осуществляется при наличии соответствующих документов в оригинале и только с разрешения руководителя учреждения (норма суточных расходов по Украине — 6 грн., по заграничным странам — от 40 до 160 грн.). Свыше установленных норм компенсации возмещаются расходы на уплату налога на добавленную стоимость, на проездные билеты, использование постели, наем жилого помещения.

На основании указанного расчета аванса на командировку определяется сумма, которая подотчетное лицо должно внести в кассу как неиспользованный остаток средств, или наоборот — сумму, которую учреждение должно выплатить подотчетному лицу.

Неиспользованная денежная наличность в течение трех дней должна быть внесена работником в кассу. Если работник нарушает это правило, руководитель учреждения имеет право издать распоряжение бухгалтерии на удержание суммы неиспользованного аванса из заработной платы работника. В некоторых случаях указанные суммы могут быть взысканы через суд.

Учет расчетов с подотчетными лицами осуществляется на активном счете 16 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету

указанного счета фиксируются суммы, выданные подотчетным лицам, а также суммы перерасходов, возмещаемые подотчетным лицом, по кредиту — затраты суммы аванса и возвращенные остатки подотчетных сумм. Таким образом, субсчет 160 «Расчеты с подотчетными лицами» корреспондирует с соответствующими субсчетами счетов 09-12, 06, 07, 20, 21.

Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется при мемориально-ордерной форме в накопительной ведомости по расчетам с подотчетными лицами ф. 386 (м/о 8), при журнально-ордерной форме в ж/о № 13.

Учет ведется по каждому подотчетному лицу с фиксацией суммы выданного аванса, сумм осуществленных расходов и суммы возвращенного неиспользованного аванса.

В небольших бюджетных организациях аналитический учет расчетов ведется по каждому лицу на карточках формы 292-а или книге формы 292.

Если возмещение расходов подотчетных лиц происходит за счет внебюджетных средств, учет расчетов с подотчетными лицами может осуществляться в указанных реестрах в отдельности.

1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

ПЛАН СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ

* + - 1. Характеристика, классификация и оценка основных средств бюджетных учреждений. Задачи учета основных средств бюджетных учреждений.
      2. Учет наличия и поступления основных средств.
      3. Учет износа и ремонта основных средств.
      4. Учет выбытия основных средств.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Как известно, главным результатом деятельности бюджетных учреждений является услуга. Для предоставления услуг различного характера бюджетные учреждения должны иметь, прежде всего, средства труда, поскольку как раз они являются определяющим важным элементом в процессе предоставления услуг. В бухгалтерском учете бюджетных учреждений средства труда выделены в самостоятельный объект учета, имеющий название «основные средства». Под *основными средствами бюджетных учреждений* понимают материальные ценности, которые используются в деятельности указанных учреждений на протяжении периода, превышающего год, и стоимость которых постепенно уменьшается из-за физического и морального износа. В состав основных средств, соответственно Инструкции по учету основных средств бюджетных учреждений утвержденной ГУДК Украины, Минэкономики Украины и Госкомстатом Украины от 2 декабря 1997 г. №124/136/71 включаются:

* дома (или часть домов), сооружения, передаточные устройства, рабочие и силовые машины, оборудование, измерительные и регулировочные приборы и устройства, вычислительная техника, инструменты, производственный и хозяйственный инвентарь и приспособления, столовый и кухонный инвентарь, многолетние насаждения. Следовательно, к первой группе относятся материальные ценности, стоимость которых превышает 15 ННМДГ или срок службы больше одного года;
* сельскохозяйственные машины и орудия, строительный механизированный инструмент, рабочий и продуктивный скот, все виды средств передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, музейные ценности, кроме музейных экспонатов, экспонаты животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях, сценическо-постановочные средства стоимостью за единицу свыше 30% сумм ННМДГ (декорации, мебель и реквизиты, бутафория, театральные и национальные костюмы, главные уборы, белье, обувь, парики), документацию по типовому проектированию, библиотечные фонды. Отметим, что указанные материальные ценности относятся к основным средствам независимо от стоимости и срока службы;
* капитальные вложения у улучшения земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и прочие работы), в многолетние насаждения, в арендованные дома, сооружения, оборудование и прочие. Эта группа основных средств, в отличие от предыдущих, имеет не конкретную денежную форму измерения, а лишь денежную.

Не относятся к основным средствам материальные ценности, предусмотренные Положением об организации бухгалтерского учета и отчетности в Украине от 3 апреля 1993 г. № 250 и приказом министерства финансов Украины от 17 декабря 1998 г. № 258, а именно: предметы со сроком службы меньше года независимо от стоимости и предметы стоимостью по единицу до 500 гривен независимо от срока службы (кроме материальных ценностей, перечисленных в группе 2); орудия лова (тралы, невода, сети и пр.) независимо от стоимости и срока службы; бензомоторные пилы, сучкорезы, тросы для сплава, сезонные дороги, временные ответвления лесных дорог и временные здания в лесе со сроком эксплуатации до 2 лет (передвижные домики, котлопункты, пилозатачивальные мастерские, бензозаправки и пр.); специальный инструмент и специальные приспособления (для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуальных заказов) независимо от стоимости; специальная , специальная обувь, постельные вещи независимо от их стоимости и срока службы; форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам учреждения, одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, образования, социальной защиты, которые содержатся за счет бюджета независимо от стоимости и срока службы; временные (нетитульные) сооружения, приспособление и устройства, затраты на возведение которых включаются в себестоимость строительно-монтажных работ; тара для хранение товарно-материальных ценностей на составах или для осуществления технологических процессов , стоимость приобретения или изготовления которой не превышает 500 грн.; предметы, предназначенные для выдачи на прокат, независимо от стоимости; молодняк животных и животные на откорме, птица, кроли, меховые звери, пчелы, а также подопытные животные; многолетние насаждения, которые выращиваются в рассадниках как посадочный материал.

Проанализировав состав основных средств бюджетных учреждений, можно сделать вывод: круг материальных ценностей (МЦ), относящихся к основным средствам, достаточно широк, а их структура неоднородна. Средством упорядочения состава основных средств систематизации учета и отчетности в части основных фондов является их классификация. Соответственно Государственному классификатору Украины «Классификация основных фондов» № 10/3-97 от 19 августа 1997 г. по № 507 основным классификационным признаком, по которой и построена классификация, является функциональный признак. Соответственно ей основные средства делят на такие группы:

*группа 1* —здания, сооружения, их структурные компоненты и передаточные устройства;

*группа 2* —транспортные средства, включая грузовые и легковые автомобили; мебели, конторское оборудование; бытовые электромеханические приборы и инструмент; информационные системы, включая ЭВМ и прочие машины для автоматической обработки информации;

*группа 3* —прочие основные фонды, которые не вошли в группы 1, 2, включая сельскохозяйственные машины и орудие, рабочий и продуктивный скот и многолетние насаждения.

Кроме указанной группировки, применяются дополнительные признаки — по степени использования и по принадлежности.

По степени использования основные средства делятся:

* *на действующие* (основные средства, которые используются в хозяйственной деятельности учреждений, организаций, предприятий);
* *находящиеся в запасе (предназначенные для* замены действующих во время ремонта, модернизации и т.п.);
* *недействующие* (основные средства, которые не используются в связи с различными обстоятельствами).

По принадлежности основные средства делятся на собственные и арендуемые. К *собственным основным средствам* относят основные средства, которые принадлежат данной организации, предприятию. Под *арендованными* основными средствами понимают основные средства, которые является собственностью других предприятий и организаций и, соответственно соглашению об аренде, используются данным предприятием или организацией.

Поскольку основные средства — это соответствующая категория материальных ценностей (см. определение основных средств), важным моментом является их оценка. Основные средства бюджетных учреждений отображают в бухгалтерском учете и отчетности по *первоначальной стоимости,* то есть по фактическими затратами на их приобретение, сооружение и изготовление. Объекты (предметы), первоначальная стоимость которых изменялась, — по *восстановительной стоимости —* стоимости их воспроизведения в современных условиях.

Безвозмездно переданные или полученные основные средства, а также основные средства, которые выбыли, отображаются в учете по *балансовой стоимости —* стоимости, по которой они отображаются в балансе.

Изменение первоначальной стоимости основных средств проводится в случаях индексации их балансовой стоимости, достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов. Она не является основанием для переведения основных средств на другой субсчет. Бюджетные учреждения проводят ежегодную индексацию балансовой стоимости групп основных средств согласно с индексом инфляции года и соответственно порядку, предусмотренного пунктом 8.3.3 Закона Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

Расходы на капитальный ремонт основных средств не относятся на увеличение их стоимости.

В случаях, когда проиндексированная стоимость отдельных видов основных средств значительно отличается от стоимости их аналогичных новых образцов, она зачисляется на баланс учреждения по рыночным свободным ценам на эти виды основных средств, действующим на дату проведения индексации. Учет основных средств, за исключением библиотечных фондов, ведется в гривнах, без копеек.

Главными задачами учета основных средств являются:

* правильное документальное оформление и своевременно отображения в учетных реестрах поступления основных средств, их внутреннего движения и выбытия;
* правильное начисление и отображения в учете суммы износа основных средств и расходов, связанных с их ремонтом;
* точное определение результатов ликвидации основных средств;
* контроль сохранности основных средств.

2. В процессе хозяйственной деятельности бюджетных учреждений основные средства постепенно изнашиваются как физически, так и морально, а поэтому требуют восполнения. Источниками такого восполнения могут стать капитальное строительство, приобретение в готовом виде, бесплатная передача от юридических и физических лиц.

Принятие основных средств в результате приобретения или получения в виде бесплатной передачи осуществляет комиссия по «Акту приемки-передачи основных средств» ф. ОЗ-1 (бюджет), который составляется на каждый объект. В акте фиксируется информация относительно первоначальной стоимости суммы износа, года выпуска, даты введения в эксплуатацию и тому подобное. К акту прилагается техническая документация, которая вместе с ним передается в бухгалтерию. Разрешается оформление принятия отдельных предметов непосредственно на основании первоначальных документов. На этих документах материально-ответственное лицо делает запись о принятии основных средств на ответственное хранение и занесение их к инвентарному списку по местонахождению.

Основные средства, полученные безвозмездно как гуманитарная помощь, принимаются комиссией, что создается приказом руководителя учреждения. В состав такой комиссии обязательно включают работника бухгалтерии учреждения и представителя вышестоящей организации. Комиссия, как и в случае приобретения, составляет акт, в котором отмечаются наименования, количество, процент износа (если указанный объект ранее эксплуатировался). Отметим, что в акте фиксируется стоимость полученных основных средств — но не первоначальная, а по рыночным свободным ценам на их аналогичные виды. Данные акты передаются в бухгалтерию.

Все основные средства должны находиться на ответственном хранении должностных лиц, которые назначаются приказом руководителя учреждения. С должностными лицами, которые отвечают за хранение материальных ценностей, заключается письменный договор о полной индивидуальной ответственности. Лица, ответственные по сохранение основных средств, следят за их сохранностью и ведут инвентарные списки.

В случае изменения ответственного лица осуществляется инвентаризация основных средств, которые находятся на хранении у него, о чем составляется приемопередаточный акт. Акт утверждается руководителем учреждения.

При поступлении в учреждение основных средств материально-ответственное лицо должно расписаться в их получении на документе поставщика или на акте о принятии.

Поступление основных средств сопровождается открытием инвентарных карточек их учета, присвоением им инвентарных номеров и проведением необходимых записей в реестрах аналитического учета.

Инвентарный номер имеет 8 знаков: первые три знака означают субсчет, четвертый — подгруппу, последние четыре — порядковый номер предмета в подгруппе. Инвентарный номер отмечается на жетоне краской и прикрепляется к объекту любым способом. Присвоенный объекту инвентарный номер сохраняется за ним на весь период его нахождения в учреждении. Если объект выбывает по какой-либо причине, его инвентарный номер не присваивается на протяжении трех лет вновь прибывшим основным средствам.

Инвентарные карточки имеют формы № ОЗ-6 (бюджет) — Инвентарная карточка учета основных средств в бюджетных учреждениях; № ОЗ-8 (бюджет) — Инвентарная карточка учета основных средств в бюджетных учреждениях (для животных и многолетних насаждений); № ОЗ-9 (бюджет) — Инвентарная карточка группового учета основных средств в бюджетных учреждениях.

В карточках соответствующим работником бухгалтерии записываются такие данные: инвентарный номер, первоначальная стоимость, износ, нормы годового износа, предоставляется короткая техническая или индивидуальная характеристика объекта. Инвентарные карточки регистрируются в описании инвентарных карточек по учету основных средств типовой формы № ОЗ-10 (бюджет), которая ведется в одном экземпляре. Записи в описании делаются материально-ответственным лицом по классификационным группам основных средств. Инвентарные карточки хранятся в картотеках бухгалтерии в разрезе субсчетов и подгрупп с параллельным распределением по материально-ответственными лицами, а в централизованных бухгалтериях — по обслуживаемым учреждениям.

Для учета средств предназначен счет 01 «Основные средства», имеющий такие субсчеты:

010 «Дома»

011 «Сооружения»

012 «Передаточные устройства»

013 «Машины и оборудование»

015 «Транспортные средства»

016 «Инструмент, производственный (включая устройства) и хозяйственный инвентарь»

017 «Рабочий и продуктивный скот»

018 «Библиотечный фонд»

019 «Прочие основные средства»

В разрезе каждого субсчета выделены подгруппы. Так, объекты, которые учитываются на субсчете 010 «Дома», разделены на:

1. дома производственно-хозяйственного назначения, занятые органами управление, социально-культурными (здания учебных заведений, больниц, поликлиник и амбулаторий, домов-интернатов для престарелых и инвалидов, детских учреждений, библиотек, клубов, музеев, научно-исследовательских институтов, лабораторий и пр.) и другими учреждениями;
2. дома, которые полностью или преимущественно предназначенные для проживания.

На субсчете 011 «Сооружения» учитываются водокачки, стадионы, бассейны, дороги, мосты, памятники, ограды парков, скверов и общих садов и прочее.

На субсчете 012 «Передаточные устройства» учитываются линии электропередач, трансмиссии и трубопроводы со всеми промежуточными устройствами, необходимыми для трансформации (преобразования) и передачи энергии и для перемещения по трубопроводам жидких и газообразных веществ к потребителю.

На субсчете 013 «Машины и оборудование» отображается информация относительно таких объектов основных средств:

1. силовые машины и оборудование, машины-генераторы, которые вырабатывают тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, которые превращают различного рода энергию (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую и пр.) в механическую, то есть в энергию движения;
2. рабочие машины и оборудование, машины, аппараты и их оборудование, которое предназначенные для механического, термического и химического влияния» на предмет труда в процессе создания продукта или услуг производственного характера и перемещения предметов труда в производственном процессе с помощью механических двигателей, силы человека и животных;
3. измерительные приборы — дозаторы, амперметры, барометры, ваттметры, водомеры, вакуумметры, вапориметры, вольтметры, высотомеры, гальванометры, геодезические приборы, гироскопы, индикаторы, компасы, манометры, хронометры, специальные веса, мерники, кассовые аппараты и пр.;
4. регулирующие приборы и устройства — кислородно-дыхательные приборы, регулирующие, электрические, пневматические и гидравлические устройства, пульты автоматического управления, аппаратура централизации и блокирования, линейные устройства диспетчерского контроля и пр.;
5. лабораторное оборудование — пирометры, регуляторы, калориметры, приборы для определения влаги, перегонные кубы, лабораторные копры, приборы для испытания на газонепроницаемость, приборы для опробования прочности образцов на разрыв, микроскопы, термостаты, стабилизаторы, вытяжные шкафы и пр.;
6. вычислительная техника — электронно-вычислительные, управляющие и аналоговые машины, цифровые вычислительные машины и устройства (клавишные вычислительные и суммирующие машины и пр.);
7. медицинское оборудование — зуболечебные кресла, операционные столы, кровати со специальным оборудованием и пр., специальное дезинфекционное и дезинсекционное оборудование, оборудование молочных кухонь и молочных станций, станций переливания крови и пр.;
8. компьютерная техника и комплектующие — компьютеры, мониторы, периферийное и сетевое оборудование компьютеров (стоимость которых за единицу или комплект превышает 500 гривен;
9. прочие машины и оборудование — машины, аппараты и прочее оборудование, не указанные в вышеперечисленных подгруппах. К прочим машинам и оборудованию относятся: оборудование стадионов, спортплощадок и спортивных помещений (в том числе спортивные снаряды), оборудование кабинетов и мастерских в учебных заведениях, киноаппаратура, осветительная аппаратура, оборудование сцен, музыкальные инструменты, телевизоры, радиоаппаратура, специальное оборудование научно-исследовательских и других учреждений, которые занимаются научной работой, оборудование АТС, телефоны, факсы, копировальная техника, пожарные машины на автомобильном и конном ходу, пожарные автоцистерны, механические пожарные лестницы, стиральные и швейные машины, холодильники, пылесосы и пр.

На субсчете 015 «Транспортные средства» учитываются все виды средств передвижения, которые предназначенные для перемещения людей и грузов, а именно:

1. подвижный состав железнодорожного, водного, автомобильного транспорта (поезда, тепловозы, паровозы, мотовозы, мотодрезины, вагоны, платформы, цистерны, теплоходы, пароходы, дизель-электроходы, буксиры, баржи и барки, лодки и судна служебно-вспомогательные, спасательные, пристани плавучего, парусного судна, автомобили грузовые и легковые, прицепы, автосамосвалы, автоцистерны, автобусы, тракторы-тягачи и пр.);
2. подвижный состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты);
3. гужевой транспорт (телеги, сани и пр.);
4. производственный транспорт (электрокары, мотоциклы, мотороллеры, велосипеды, тележки и пр.);
5. все виды спортивного транспорта.

На субсчете 016 «Инструменты, производственный (включая устройства) и хозяйственный инвентарь» фиксируются операции по таким подгруппам основных средств:

1. инструменты — механические и немеханические орудия труда общего значения, а также прикрепленные к машинам предметы, которые предназначенные для обработки материалов. К ним относятся: режущее, ударное, сдавливающее и уплотняющее орудие ручного труда, включая ручное механическое орудие, работающее на электроэнергии, энергии сжатого воздуха и пр. (электродрели, краскопульпы, электровибраторы, гайковерты и пр.), а также различного рода устройства для обработки материалов, выполнение монтажных работ и пр. (тиски, патроны, делительные головки, устройстве для установления двигателей и для проворачивания карданного вала на автомобилях и пр.);
2. производственный инвентарь и приспособления — предметы производственного значения, которые служат для облегчения производственных операций во время работы: рабочие столы, верстаки, кафедры, парты и пр.; оборудование, которое содействует охране труда; хранилища для хранения жидких и сыпучих тел (баки, сундуки, чаны, засеки и пр.); шкафы торговые и стеллажи; инвентарная тара; предметы технического значения, которые не могут быть отнесенные к рабочим машинам (например, светокопировальные рамы и пр.);
3. хозяйственный инвентарь — предметы конторского и хозяйственного оборудования, конторская обстановка, переносные барьеры, вешалки, гардеробы, шкафы, диваны, столы, кресла, шкафы и ящики огнеупорные, печатные машины, гектографы, шапирографы и прочие ручные множительные и нумеровальные аппараты, переносные юрты, палатки (кроме кислородных), кровати (кроме кроватей со специальным оборудованием), ковры, портьеры и прочий хозяйственный инвентарь, а также предметы противопожарного значения — гидропульты, стендеры, лестницы ручные и пр. (кроме насосов пожарных на автомобильном или конном ходу и механических пожарных лестниц, учтенных на субсчете 013 «Машины и оборудование»).

На субсчете 017 «Рабочий и продуктивный скот» учитывается:

1. рабочий скот — кони, волы, ослы и прочие рабочие животные (включая транспортных и спортивных коней и прочих транспортных животных);
2. продуктивный и племенной скот — коровы, быки-плодники, буйволы и яки (кроме рабочих), жеребцы-плодники и племенные кобылы (нерабочие), кобылы, переведенные на табунное содержание, верблюды-плодники и матки (нерабочие), олени-матки и самки (рогачи), хряки и свиноматки, овцематки, козы, бараны и пр.

На субсчете 018 «Библиотечный фонд» учитываются библиотечные фонды независимо от стоимости отдельных экземпляров книг. В библиотечный фонд включается научная, художественная и учебная литература,

специальные виды литературы и прочие издания. Учет библиотечных фондов ведется только в денежном виде общей суммой.

На субсчете 019 «Прочие основные средства» учитываются с выделением в отдельные подгруппы:

1. многолетние насаждения, к которым относятся искусственные многолетние насаждения независимо от их возраста: плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кусты), озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории учреждений, во дворах жилых домов, живые изгороди, снегозащитные и полезащитные полосы, насаждение для укрепления песков и берегов речек, яро-балочные насаждения и пр.; искусственные насаждения ботанических садов и других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научных целей и прочие искусственные многолетние насаждения. Стоимость многолетних насаждений увеличиваются на сумму капитальных вложений. Молодые насаждения всех видов учитываются в отдельности от насаждений, которые достигли полного развития, то есть возраста начала плодоношения, смыкания крон и пр.;
2. капитальные затраты на улучшение земель. К капитальным затратам на улучшение земель относятся затраты неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений), на культурно-технические мероприятия поверхностного улучшения земель для сельскохозяйственного пользования, которые осуществляются за счет капитальных вложений (планирование земельных участков, корчевание площади под пашню, очищение полей от камня и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водохранилищ и пр.);
3. музейные ценности (независимо от их стоимости), кроме музейных экспонатов (предметов искусства и природоведения, древности и народного быта, экспонатов научного, исторического и технического значения), которые учитываются согласно с Инструкцией по учету и хранению музейных ценностей в государственных музеях и музеях различных ведомств;
4. экспонаты животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях независимо от их стоимости;
5. сценическо-постановочные средства стоимостью за единицу свыше 30 ННМДГ (декорации, мебель и реквизит, бутафория, театральные и национальные костюмы, головные уборы, белье, обувь; парики);
6. документация по типовому проектированию независимо от стоимости;
7. программы на технических носителях стоимостью по единицу (комплект) свыше 500 гривен, программное обеспечение, учебные кинофильмы, магнитные диски и ленты, кассеты и пр.;
8. прочие основные средства стоимостью за единицу свыше 500 гривен, которые не вошли к другим подгруппам основных средств.

Указанные субсчеты являются активными, то есть по дебету отображаются операции по поступлению объектов основных средств, а по кредиту — операции их выбытия. Корреспондирует указанный счет с субсчетами 178, 116, 100, 090, 091, 101, 020, 250, 084.

Для обобщения данных текущего учета основных средств при мемориально-ордерной форме используются м/о 9, при журнально-ордерной форме — ж/о № 6.

3. Состояние основных средств бюджетных учреждений характеризует их *износ,* то есть постепенное снижение первоначальной стоимости. Износ начисляется на основные средства, которые находятся на балансе бюджетных учреждений. К ним относятся:

* дома и сооружения;
* передаточные устройства;
* машины и оборудование;
* рабочий скот;
* транспортные средства;
* производственный и хозяйственный инвентарь;
* многолетние насаждения, которые достигли эксплуатационного возраста. Износ не начисляется на отдельные основные средства, а именно:
* дома и сооружения — универсальны памятки архитектуры и искусства;
* оборудование, экспонаты, образцы, действующие и недействующие модели, макеты и другие наглядные пособия, которые находятся в кабинетах и лабораториях и используются в учебных и научных целях;
* продуктивный скот, буйволы, волы, олени, экспонаты животного мира;
* многолетние насаждения, которые не достигли эксплуатационного возраста;
* библиотечные фонды, фильмофонды, сценическо-постановочные средства, музейные и художественные ценности;
* основные средства учреждений, находящиеся за границей.

Для начисления износа основные средства бюджетных учреждений делятся на три группы:

1. дома, сооружения, их структурные компоненты и передаточные устройства, в том числе жилые дома и их части;
2. автомобильный транспорт и узлы, мебель, бытовые электронные, античные, электромеханические приборы и инструмент, включая электронно-вычислительные машины, прочие машины для автоматической обработки информации, информационные системы, телефоны, микрофоны и рации, прочее конторское (офисное) оборудование, оборудование и приспособления к нему;
3. прочие основные средства, которые не вошли в I и II группы.

*Нормы износа* основных средств, то есть процентное соотношение суммы годового износа к первоначальной стоимости, установленные соответственно указанным группам: группа 1 — 5%; группа 2 — 25%; группа 3 — 15%.

Годовая норма износа в гривнах и процентах заносится в инвентарные карточки учета основных средств типовых форм № ОЗ-6 (бюджет), № ОЗ-8 (бюджет). Сумма начисленного износа не может превышать 100% стоимости основных средств, однако износ, начисленный на объекты в размере 100% стоимости, не может быть основанием для их списания. Начисление износа происходит за полный календарный год. Понятие износа основных средств, непосредственно связанное с определением их *остаточной стоимости —* разницы между первоначальной стоимостью и износом.

Ежегодно с карточек сумма износа записывается в типовую форму № ОЗ-12 (бюджет) «Ведомость начисления износа на основные средства». В последний рабочий день декабря на общую сумму износа составляется мемориальный ордер, из которого она переносится в книгу «Журнал-Главная».

Для учета износа используется субсчет 020 «Износ основных средств»: по кредиту отображается сумма износа основных средств, по дебету — сумма износа, списываемая одновременно с выбытием основных средств.

Для поддержки объектов основных средств в рабочем состоянии осуществляется их ремонт. В зависимости от объема работ ремонты разделяются на текущие и капитальные.

При *текущем ремонте* выполняется замена отдельных частей, деталей, ликвидируются повреждения и т. п. *Капитальный ремонт* предусматривает замену конструкций сооружений и зданий, а также замену или возобновление изношенных узлов. Капитальный ремонт может проводиться подрядным способом (с привлечением к ремонту специализированных подрядных организаций) и хозяйственным (проводится учреждением). Если учреждение выполняет ремонт собственными силами, бухгалтерия учреждения учитывает фактические расходы на ремонт по соответствующим статьями расходов.

Как отмечалось, расходы на капитальный ремонт не увеличивают стоимость основных средств. Они относятся на расходы учреждения и списываются, таким образом, за счет финансирования.

4. Выбытие основных средств бюджетных учреждений происходит вследствие нескольких причин, а именно:

* физический и моральный износ (морально устаревшие, поврежденные вследствие аварии, изношенные и тому подобное);
* бесплатная передача;
* реализация;
* в связи со строительством новых объектов.

Для определения непригодности основных средств, которая наступила в результате физического или морального износа, неэффективности их восстановления, и оформления необходимой документации по их списанию руководитель учреждения своим приказом ежегодно создает постоянно действующую комиссию. В ее состав входят: руководитель учреждения или его заместитель, главный бухгалтер или его заместитель, руководители групп учета, лица на которых возложена ответственность по сохранение основных средств, и прочие должностные лица. В отдельных случаях (для установления непригодности автомобилей, нагревательных котлов и пр.) в состав комиссии включаются представители соответствующих государственных инспекций или штатные специалисты, которые отвечают за техническое обслуживание основных средств.

*К задачам комиссии относятся:*

* обзор основных средств для составление акта на их списание на основании технической документации и данных учета;
* определение невозможности восстановления и дальнейшего использования данного объекта;
* установление причин списания объекта;
* установление лиц, виновных в преждевременном выбытии основных средств;
* определение возможностей использования отдельных узлов, деталей, материалов, которые оставляют после демонтажа, и их оценка;
* контроль изъятия из списанных основных средств пригодных узлов, деталей, материалов с цветными и драгоценными металлами и их оприходования.

По результатам обследования комиссии составляются акты на списание основных средств по формам ОЗ-3 (Бюджет) «Акт о списании основных средств», ОЗ-4 (Бюджет) «Акт о списании автотранспортных средств», ОЗ-5 (Бюджет) «Акт о списании с баланса бюджетных учреждений и организаций изъятой из библиотеки литературы». В актах подается характеристика объекта, а именно:

* год изготовления или строительства;
* дата получения учреждением;
* первоначальная стоимость (для проиндексированных — восстановленная);
* сумма начисленного износа;
* количество проведенных ремонтов;
* инвентарный номер (если автотранспорт, то и заводской);
* масса объекта по паспорту;
* наличие драгметаллов и т. п.

Кроме того, в актах детализируется информация относительно выбытие объекта, состояния основных частей узлов, деталей, конструктивных элементов и обосновывается нецелесообразность и невозможность их восстановления.

Если непригодность основных средств является следствием аварии, к акту прилагается копия акта об аварии, где объясняются причины аварии и указываются виновные лица.

Акт на списание основных средств подписывает руководитель учреждения.

Отметим, что, поскольку основные средства бюджетных учреждений по принадлежности являются государственной собственностью, их списание происходит исключительно при условии разрешения руководителей различных уровней управления. При этом нормы стоимости списания основных средств зависят непосредственно от степени распорядителя средств и источника государственного финансирования (местный бюджет, государственный бюджет). Так, для бюджетных учреждений, которые содержатся за счет средств государственного бюджета, установлены такие нормы стоимости списания основных средств:

* стоимостью за единицу до 150 ННМДГ — с разрешения руководителя;
* стоимостью за единицу от 150 до 300 ННМДГ — с разрешения вышестоящей организации;
* стоимостью по единицу свыше 300 ННМДГ — с разрешения министерства или другого центрального органа исполнительной власти.

Для бюджетных учреждений, которые содержатся за счет местных бюджетов, нормы стоимости на списание основных средств несколько иные:

* стоимостью за единицу до 75 ННМДГ — с разрешения руководителя учреждения;
* стоимостью от 75 до 150 ННМДГ — с разрешения вышестоящего учреждения;
* стоимостью свыше 150 ННМДГ — с разрешения местной государственной администрации.

Основные средства с балансов министерств, других центральных органов исполнительной власти, местных государственных администраций списывают независимо от их стоимости с разрешения их руководителя.

Детали, узлы, агрегаты и материалы, полученные в результате демонтажа оборудования, приходуются на соответствующие субсчеты бухгалтерского учета. Изъятые драгметаллы и камни подлежат сдаче на специализированные предприятия Украины. Изготовленные из цветных металлов детали и узлы, которые не используются в данном учреждении, подлежат сдаче учреждениям, на которые возложены функции по собиранию такого сырья.

Если основные средства утратили свое значение и не используются учреждением, они могут быть реализованы или бесплатно переданные. Безвозмездная передача основных средств разрешается:

* в пределах одного министерства или другого центрального органа исполнительной власти — учреждениям, которые содержатся за счет государственного бюджета;
* в пределах одного бюджета — учреждениям, которые содержатся за счет местных бюджетов;
* по согласованию с соответствующими органами и управленческими структурами.

Продажа основных средств осуществляется только через аукционы или биржи. Продажа основных средств, стоимость которых превышает 100 ННМДГ, проводится при условиях обязательного согласования с органами, уполномоченными распоряжаться этим имуществом.

Суммы средств, полученные учреждением вследствие продажи основных средств (кроме зданий и сооружений), остаются в распоряжении учреждения с правом их дальнейшего использования на ремонт, модернизацию, приобретение основных средств. Поступление указанных средств отображается в виде увеличения финансирования. Суммы от продажи или демонтажа зданий и сооружений, вносятся в доход бюджета, за счет которого эти учреждения содержатся.

1. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ, ПРОДУКТОВ ПИТАНИЯ И МАЛОЦЕННЫХ И БЫСТРОИЗНАШИВАЮЩИХСЯ ПРЕДМЕТОВ

ПЛАН СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ

* + - 1. Характеристика, классификация и оценка материалов бюджетных учреждений. Задачи учета материалов.
      2. Документальное оформление поступления и выбытия материалов.
      3. Учет материалов по месту их поступления и хранения (складской учет) и его связь с учетом в бухгалтерии. Методы учета материалов.
      4. Особенности учета медикаментов, продуктов питания.
      5. Инвентаризация материалов.
      6. Учет МБП.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Категория материалов как предметов труда присущая как сфере материального производства, так и бюджетным учреждениям, основным продуктом деятельности которых является услуга. Под *материалами* бюджетных учреждений понимают разнообразные вещевые элементы, которые используются в процессе хозяйственной деятельности как предметы труда. В отличие от производственной сферы, где материалы переносят свою стоимость на себестоимость продукции, стоимость потребленных материалов бюджетным учреждением относится на ее фактические расходы.

Состав материалов достаточно разнообразный, а потому требует классификации. В бюджетных учреждениях основным является группировка материалов по функциональными назначению:

* материалы для учебных, научных и других целей;
* продукты питания;
* медикаменты и перевязочные средства;
* хозяйственные материалы и канцелярские приспособления;
* горючее, топливо и смазочные материалы;
* материалы в пути;
* корма и фураж;
* запасные части;
* прочие материалы.

Отметим, что указанная классификация положена в основу учета по синтетическим счетам.

Кроме классификации по функциональному признаку, с целью отображения всех видов материалов используется более детализированное их группирование в разрезе подгрупп, субподгрупп, наименований, сортов и т. п. Каждому наименованию, сорту, размеру материалов присваивают соответствующий *номенклатурный номер —* постоянно действующее сокращенное условное обозначение. Номенклатурный номер фиксируется в специальном реестре *номенклатуре-ценнике*, то естьсистематизированном перечне материалов учреждения, применяющемся как справочник для всех служб и подразделений учреждения. Кроме номенклатурного номера, в ценнике отображаются учетная цена, единица измерения, сорт, размер и наименование материала.

Важным моментом учета материалов является их оценка. В бюджетных учреждениях материалы в учете и отчетности отображаются по покупательной цене, при этом наценки, транспортные расходы, сумма НДС списывается на фактические расходы учреждения. За учетную цену принимают фиксированные цены на год (усредненные) или средневзвешенные цены.

Периодически, как правило, вследствие очередного повышения цен на материальные ценности, бюджетные учреждения осуществляют их дооценку. Последняя дооценка материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов осуществлялась соответственно приказу Главного управления Государственного казначейства и Министерства экономики Украины от 2 декабря 1997 г. № 127/138. Согласно указанному нормативному документу для проведения дооценки и установления реальной стоимости материальных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов приказом руководителя учреждения создавалась специальная временная комиссия по дооценке в составе:

1. заместителя руководителя учреждения (председатель комиссии);
2. главного бухгалтера или его заместителя (в учреждениях и организациях, в которых штатным расписанием должность главного бухгалтера не предусмотрена, — лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета);
3. руководителей групп учета (в учреждениях, которые обслуживаются централизованными бухгалтерами) или других работников бухгалтерии, которые учитывают материальные ценности;
4. лиц, на которых возложена ответственность по сохранению материальных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов;
5. других должностных лиц (на усмотрение руководителя учреждения). Комиссия осуществляет дооценку каждой отдельной единицы материальных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов путем приведения ее стоимости в соответствие с ценой, которая сложилась в торговой сети на аналогичные образцы товаров, которые производятся предприятиями Украины или предприятиями-производителями за пределами Украины и поставляются в торговую сеть.

Для определения новой цены комиссия по проведению дооценки может пользоваться:

* счетом или накладной на полученные аналогичные материальные ценности;
* опубликованным в средствах массовой информации листом или прайс-листом предприятия-поставщика и других предприятий, которые выпускают аналогичную продукцию, с отображением новой цены;
* ценами, установленными в торговой сети на подобные товары;
* экспертным выводом о стоимости материальных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

При этом установленные при дооценке цены на однотипные предметы в пределах одного учреждения или организации или учреждений, которые обслуживаются одной централизованной бухгалтерией, должны быть одинаковыми.

По результатам дооценки комиссия учреждения составляет в произвольной форме акт об изменении стоимости материальных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов. В акте нужно указать наименования дооцененных материальных запасов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, их количество и стоимость по данного бухгалтерского учета, новую цену единицы после дооценки и сумму разницы, которую предстоит отразить в бухгалтерском учете. Акт утверждает руководитель учреждения.

Материальные запасы бюджетных учреждений нормируются. Нормы запасов материальных ценностей определяются в минимальных размерах, которые обеспечивают беспрерывную работу учреждения, и устанавливаются в днях или в процентах к их годовому потреблению. Величина нормы запасов материалов зависит от норм и объемов их потребления, организации материально-технического обеспечения и условий хранения. Выполнение норм запасов материалов является одним из направлений соблюдения финансовой дисциплины бюджетными учреждениями.

Учет материалов, как и ранее рассмотренные учетные направления, оказывает содействие выполнению ряда задач хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. К главным задачам учета материалов относят:

* правильное и своевременное документальное оформление операций по поступлению, движения и выбытию материалов;
* контроль хранения и движения материалов на складе;
* контроль рационального использования материалов и соблюдения норм их использования.

2. В процессе хозяйственной деятельности бюджетных учреждений происходит движение материалов, включающее последовательные операции: поступление, передача в пределах учреждения и расходования (или реализация). Указанные операции отображаются в учете с помощью первичных документов, оформленных надлежащим образом.

Основными документами относительно поступления материалов выступают счета-фактуры, приходные накладные, копии железнодорожных накладных, акты по принятию материалов. В этих документах фиксируются следующие сведения: от кого поступили материалы или продукты питания, наименование, сорт, количество (вес), цена, сумма, дата поступления на склад и подпись материально-ответственного лица, которое получило ценности. Если при принятии материалов на склад не выявлены расхождения между их фактическим наличием и документальным количеством, материалы могут быть оприходованы без выписки дополнительных документов. Если при оприходовании выявлен повреждения или потери материалов вследствие транспортировки, бюджетные учреждения составляют коммерческий акт, который передается транспортной организации, выполнявшей доставку материалов. Если расхождения выявлены при оприходовании материалов на склад, составляется акт приемки по форме 429, в котором фиксируются наименования материалов, единица измерения, шифр субсчета, номенклатурный номер, фактическое количество, цена и сумма. Акт в двух экземплярах составляется приемочной комиссией по обязательным участием заведующего складом и представителя от поставщика или сторонней организации. Один экземпляр акта используется для учета принятых материальных ценностей, второй — для направления претенциозного письма поставщику.

На основании указанных документов делается запись операций по поступлению материалов в соответствующие учетные регистры.

Затраты на наем транспорта для перевозки материалов не относятся на увеличение стоимости приобретенных ценностей, а списываются на соответствующие статьи расходов за счет ассигнований, на которые ценности приобретены. Расходы по доставке продуктов питания, медикаментов и перевязочных средств относятся на код 1151 «Оплата транспортных услуг и содержание собственных транспортных средств».

Выдача материалов со склада осуществляется по документам, утвержденным руководителем учреждения. Для этого нужны:

* *накладная (требование) ф. 434 —* при перемещении материалов в учреждении. Она выписывается, как правило, в одном экземпляре, если другой порядок не установлен министерствами и ведомствами по согласованию с Министерством финансов Украины;
* *меню-требование ф. 298 и ф. 299 —* для выдачи продуктов питания. Меню-требование составляется каждый день на основании данных о количестве людей, которое посещают столовую, и норм раскладки продуктов питания. Меню-требование с подписью лиц о выдаче и получении продуктов питания передается в бухгалтерию в сроки, установленные графиком, но не реже чем три раза в месяц;
* *ведомость на выдачу кормов и фуража ф. 397.* По ней в пределах установленных норм отпускаются со склада корма и фураж;
* *ведомость на выдачу материалов на потребности учреждения ф. 410 —* для выдачи хозяйственных материалов, материалов для учебных и других целей в течение месяца. Записи в ведомости следует делать не в хронологическом порядке, а для каждого вида материалов — оставлять соответствующее количество строк, чтобы в конце месяца по каждом виду можно было подсчитать общий итог;
* *заборная карточка ф. 431 —* как при ежедневном отпуске материалов и топлива, так и через соответствующие промежутки времени в течение месяца. Эта карточка выписывается на каждого получателя на несколько наименований материалов для потребностей по прямому назначению. Заборная карточка выписывается в двух экземплярах, один из которых с подписью получателя хранится на складе, второй — у получателя. При ежедневном отпуске материалов заборная карточка выписывается сроком на 15 дней, а при периодическом — на месяц;
* материалы и топливо выдаются в пределах установленного лимита при предъявлении получателем своего экземпляра заборной карточки. Выдача материалов свыше установленного лимита проводится по *накладной (требованию) ф. 434;*
* в случаях, когда выдача топлива со склада по накладной или по заборной карточке является невозможной, списание использованного топлива проводится по *актам обмера остатков.* При нехватке топлива по актам замера сравнительно с установленными нормами расходования руководитель учреждения принимает меры по выявлению причин перерасходов и в надлежащих случаях — меры по взысканию;
* *дорожный листок* является основанием для списания на расходы автомобильного бензина. Бензин списывается по фактическим расходам, но не выше норм, утвержденных для отдельных марок автомобилей;
* *товарно-транспортная накладная ф. 1-т (типовая) межведомственная* применяется в учреждениях и организациях при перевозке грузов для потребностей своего учреждения на собственных автомобилях.

3. Ответственность за приемку, хранение и отпуск материальных ценностей возлагается на материально-ответственных лиц. Материальная ответственность рабочих и служащих наступает согласно с действующим трудовым законодательством. С материально-ответственными лицами заключается письменный договор о полной индивидуальной материальной ответственности на основании одноименного типового договора. В бюджетных учреждениях письменные договора о полной материальной ответственности должны заключать с заведующим хозяйством, рабочими, которые выполняют работы по приемке (выдаче) материальных ценностей рабочим учреждения.

Администрация учреждения обязанная: создать рабочему условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения сохранения материальных ценностей; ознакомить с действующим законодательством относительно материальной ответственности рабочих и служащих за убытки, нанесенные учреждению, а также действующими инструкциями, нормативами и правилами хранения, приемки, обработки, продажи (отпуска), перевозка или применения в процессе производства переданных ему материальных ценностей; проводить в установленном порядке инвентаризацию материальных ценностей.

Материалы должны сохранять в специально приспособленных помещениях (складах, амбарах), оснащенных весоизмерительными приспособлениями, которые обеспечивают точность подсчета количества принятых и отпущенных материалов. Если в учреждении есть несколько хранилищ (в отделениях, филиалах), то за каждым с них закрепляется определенная группа материалов. Хранилищу присваивают номер (шифр), который проставляется на всех приходных и расходных документах. Для обеспечения быстрой приемки и выдачи, а также проведение инвентаризации материалы размещаются на стеллажах, в ячейках, поддонах с обязательными материальными ярлыками. В ярлыках обозначают наименование материала, его марку, сорт, размер, номенклатурный номер, единицу измерения, цену, норму запаса.

Поступление материалов оформляется распиской материально-ответственного лица на документах поставщика (счете, акте, накладной, товарно-транспортной накладной). При централизованной доставке материальных ценностей их приемка подтверждается не только распиской материально-ответственного лица в сопроводительном документе поставщика, но и штампом (печатью) бюджетного учреждения.

Оформление отпуска материалов со складов учреждения осуществляется на основании документов, утвержденных руководителем учреждения. Расходные документы, описанные ранее, по составу и назначению можно объединить в две группы: разовые требования и накопительные ведомости.

Первая группа: накладная (требование) ф. 434 (при выдаче материалов со складов и при внутреннем перемещении материалов по учреждению); меню-требование ф. 298 и 299 (для выдачи продуктов питания со склада); ведомость на выдачу кормов и фуража ф. 397; дорожный листок для списания в расход автомобильного бензина.

Вторая группа: ведомость выдачи материалов на потребности учреждения ф. 410 и заборная карта ф. 431.

В бюджетных учреждениях складской учет ведется, как правило, двумя методами: количественно-суммовым и оперативно-бухгалтерским.

*Количественно-суммовой метод.* Сортовой учет материалов ведется на складе материально-ответственным лицом только по количеству. Эта информация фиксируется в книге складского учета материалов ф. М-17 на основании приходно-расходных документов. Соответственно графику первичные документы относительно поступления, выбытия и движения материалов передаются со склада в бухгалтерию. Соответствующий отдел бухгалтерской службы осуществляет аналитический учет материально-ответственным лицам по наименованиям материалов, количеству, стоимости в книге ф. 296 или карточках ф. 296-а. Данные складского и бухгалтерского учета ежемесячно сверяются и, таким образом, осуществляется проверка достоверности обоих видов учета и выявление ошибок. После исправления ошибок в бухгалтерии составляется сортовая оборотная ведомость, данные которой сверяются с «Журналом-Главной».

*Оперативно-бухгалтерский метод.* Карточки ф. 296-а или книги ф. 296 заполняются в бухгалтерии и передаются на склад под расписку в реестре выдачи карточек. На складе материально-ответственное лицо осуществляет количественно-сортовой учет материалов. Записи в карточках или книгах делаются на основании приходно-расходных документов. Бухгалтер материального отдела систематически, непосредственно на складе, осуществляет прием указанных документов, проверяет карточки на полноту, достоверность и своевременность заполнения, а также проводит выборочную инвентаризацию (в частности дефицитных и дорогих материалов). По данным проверки составляется акт.

В бухгалтерии учет ведется только в денежном выражении в ведомостях прихода и выбытия материалов по субсчетам и материально-ответственным лицам.

Ежемесячно кладовщик на основании данных складского учета составляет сальдовую ведомость (книга остатков материалов), в которой по каждому номенклатурном номеру фиксируются количественные остатки на первое число месяца. В бухгалтерии эту ведомость (книгу) проверяют, определяют сумму остатков, которые сверяются с данными бухгалтерии. Необходимое условие применения указанного метода учета материалов — наличие твердых цен.

В бухгалтерском учете материалы и продукты питания отражаются на счете 06 «Материалы и продукты питания», имеющем следующие субсчеты:

060 «Материалы для учебных, научных и других целей»

061 «Продукты питания»

062 «Медикаменты и перевязочные средства»

063 «Хозяйственные материалы и канцелярские приспособления»

064 «Топливо, горючее и смазочные материалы»

065 «Корма и фураж»

066 «Тара»

067 «Прочие материалы»

068 «Материалы в пути»

069 « Запасные части к машинам и оборудованию»

На субсчете 060 учитываются реактивы и химикаты, стекло и химпосуда, металлы, электроматериалы и радиоматериалы, радиолампы, фотопринадлежности, бумага для задания учебных программ, подопытные животные и прочие материалы для учебных целей и научно-исследовательских работ, а также драгоценные и прочие материалы для протезирования. Учет драгметаллов ведется согласно с Инструкцией о порядке получения, использование, учета и хранения драгметаллов и драгоценного камня, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 6 апреля 1998 г. № 84.

Информация относительно продуктов питания в бюджетных учреждениях фиксируется на субсчете 061.

На субсчете 062 учитываются медикаменты, компоненты, бактерицидные препараты, сыроватки, вакцины, кровь и перевязочные средства в больницах, лечебно-профилактических, лечебно-ветеринарных и иных учреждениях. На этом счете учитываются также вспомогательные и аптекарские материалы в лечебных учреждениях, которые имеют свои аптеки.

Хозяйственные материалы, которые используются для текущих потребностей учреждений (электрические лампы, мыло, щетки и пр.), строительные материалы для текущего и капитального ремонтов, а также медикаменты и перевязочные средства в учреждениях, деятельность которых не связанная с лечением, учитываются на субсчете 063. В небольших учреждениях канцелярские принадлежности (бумага, карандаши, чернило, пера и т.п.), а также медикаменты и готовые лекарства (за исключением спирта, перевязочных средств и дорогих медикаментов), приобретенные и одновременно выданные на текущие потребности, могут списываться на фактические расходы с отображением их общей стоимости по оприходованию и расходах на субсчете 063. На документах, подтверждающих приобретение и получение этих ценностей, должна быть подпись лица, которое получило эти материалы.

Субсчет 064 предназначен для учета всех видов топлива, горючего и смазочных материалов, которые находятся на складах и в амбарах (дрова, уголь, торф, бензин, керосин, мазут, автол и т.п.), а также непосредственно у материально-ответственных лиц.

На субсчете 065 учитываются сено, овес, прочие виды кормов и фуража для скота и других животных.

На субсчете 066 учитывается обратная тара (бочки, бидоны, ящики, банки стеклянные, бутылки и т.п.) как пустая, так и та, в которой находятся материальные ценности.

На субсчете 067 учитываются семена, удобрения и прочие материалы; также приплод молодняка (жеребят) — при наличии в учреждениях рабочих коней, которые содержатся за счет смет расходов по бюджету.

Субсчет 068 «Материалы в дороге» служит для учета материалов, которые оплачены учреждениями по иногородними поставками, но еще не поступили на склад, а также материалов, которые полученные на склад групп централизованного снабжения и не распределены по учреждениями.

На субсчете 069 «Запасные части к машинам и оборудованию» учитываются запасные части, предназначенные для ремонта и замены отработанных частей в машинах, оборудовании, тракторах, комбайнах, транспортных средствах.

Указанные субсчеты являются активными, то есть по дебету фиксируется поступление материалов, по кредиту — использование. Счет 06 «Материалы и продукты питания» корреспондирует со счетами 178, 179, 090 — 092, 100 — 102, 111, 160, 140, 230, 400, 170.

Аналитический учет материалов по субсчетам 060, 063-067 в бухгалтериях учреждений и централизованных бухгалтериях ведется по наименованиям, сортами, количеству, стоимости и материально-ответственным лицам на карточках ф. 296-а (в книге ф. 296).

4. Медикаменты и продукты питания являются достаточно весомой составляющей материалов бюджетных учреждений, в частности медицинских учреждений. Организация учета материалов зависит, прежде всего, от наличия в указанном учреждении такого структурного подразделения, как аптека. Большинство учреждений обеспечивается медикаментами через хозрасчетные аптеки.

Учет значительной части медикаментов осуществляется в денежном выражении. Материалы отпускаются по требованию на текущие потребности лечебных учреждений непосредственно у отделения. Наркотические и отравляющие лекарственные средства, психотропные лекарственные препараты, лекарственные средства, которые имеют одурманивающее свойство, спирт этиловый и марадол подлежат количественно-суммовому учету. Отделения получают указанные препараты только по требованиям, подписанными главным врачом, к которым обязательно прилагают рекомендации врача или историю болезни. В отделениях учет медикаментов ведет главная или старшая медсестра. Информация фиксируется в соответствующих регистрах по наименованиям, расфасовке, дозированию, упаковкам, лекарственным формам.

Поступление продуктов питания в учреждение учитывается в накопительной ведомости по оприходованию продуктов питания (ф. 300), составляемой по каждому материально-ответственному лицу в отдельности. Записи в этой ведомости осуществляются в количественном и суммарном выражении на основании первичных документов.

По истечении месяца в ведомости подводятся итоги. Основанием для составление мемориального ордера 11 является накопительная ведомость (ф. 300) или сведение данных накопительных ведомостей по оприходованию продуктов питания (ф. 398).

Учет выданных продуктов питания ведется в накопительной ведомости по затратам продуктов питания (ф. 399). Эта ведомость составляется на материально-ответственных лиц. Записи в ведомость проводят на основании меню-требования (ф. 298 или ф. 299). По истечении месяца в ведомости подводятся итоги, которые определяют стоимость затраченных продуктов питания. При этом сверяется количество лиц, которые питались в детских учреждениях, с данными учета посещаемости детей, в лечебных учреждениях — с ведомостями о наличии больных. Накопительная ведомость (ф. 399) или ведомости накопительных ведомостей по расходам продуктов питания (ф. 411) являются основанием для составления мемориального ордера 12. У сведения (ф. 411), кроме данных накопительных ведомостей, записываются данные прочих расходных документов питания (актов) на нехватку продуктов питания, возвращение — на базу снабжения, затраты на прочие цели и тому подобное.

Аналитический учет продуктов питания ведется по наименованиям, сортам, количеству, стоимости и материально-ответственным лицам в оборотных ведомостях ф. м-44. Записи в оборотные ведомости осуществляются на основании данных накопительных ведомостей (ф. 300 и ф. 399) и других документов по оприходованию и расходу продуктов питания. В оборотных ведомостях ежемесячно подсчитываются обороты и определяются остатки на начало месяца.

5. Бюджетные учреждения и организации обязаны проводить инвентаризацию основных средств, материальных ценностей, средств, расчетов и прочих статей баланса.

Инвентаризация материалов, продуктов питания, топлива и прочих материальных средств проводится по месту хранения и в отдельности — по материально-ответственным лицам. Материалы при инвентаризации записываются в описи по каждому отдельному наименованию с указанием номенклатурного номера, вида, группы, сорта и количества (счета, веса или меры). На выявленные при инвентаризации испорченные материальные ценности дополнительно составляются акты, в которых отмечаются причины, характер и степень порчи, и указываются виновные в этом лица. На материальные ценности, которые находятся в пути, составляется отдельный акт, в котором по каждой отправке приводятся такие данные: наименование и количество (согласно с документами бухгалтерского учета), дата отгрузки, а также перечень и номера документов на отгруженные ценности. Материальные запасы, которые поступили во время проведения инвентаризации, принимаются материально-ответственными лицами в присутствия членов инвентаризационной комиссии и приходуются после инвентаризации. Эти материальные ценности заносятся в отдельную опись под названием «Материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи отмечается: когда, от кого поступили, дата и номер приходного документа, наименование, количество, цена и сумма. Синхронно на приходном документе подписью председателя инвентаризационной комиссии делается отметка «После инвентаризации» с ударением на дату описи, в котором записанные эти ценности.

На большом складе при удлиненном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только по письменному разрешению руководителя и главного бухгалтера учреждения в процессе инвентаризации материальные ценности могут отпускаться материально-ответственными лицами в присутствия членов инвентаризационной комиссии. Такие ценности заносятся в отдельную опись под названием: «Материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформлять опись следует по аналогии с документами на материальные ценности, поступившим во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии.

Выявленные при инвентаризации различия между фактическими остатками и данными бухгалтерского учета регулируются в таком порядке:

* ценности, которые выявленные в излишках, подлежат оприходованию со следующим выявлением причин их возникновения и виновных в этом лиц;
* нехватка материальных ценностей в пределах установленных норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя учреждения на уменьшение финансирования. Нормы естественной убыли применяются лишь в случаях выявления фактических нехваток. Списание материальных ценностей в пределах норм естественной убыли до установлению факта недостачи запрещается. При отсутствии утвержденных норм естественной убыли все недостачи рассматриваются как сверхурочные;
* взаимное зачисление излишков и недостач из-за пересортицы может быть разрешено только в порядке исключения за один и тот же период, для одного и того самого лица, относительно материальных ценностей одного и одного и того же наименования и в тождественных количествах. В том случае, когда при зачете недостач и излишков от пересортицы стоимость материальных ценностей, которых не хватает, превышает стоимость ценностей, выявленных в излишках, разница в стоимости должна быть отнесена на виновных лиц;
* недостача материальных ценностей свыше нормы естественной убыли, а также потери от порчи относятся на виновных лиц и взимаются с них по государственным розничным ценам, а при отсутствии розничных цен — в порядке, установленном Госкомценом Украины.

Взыскание с виновных лиц убылей, причиненных кражей, недостачей или потерей, проводится соответственно Порядку определения размера убылей от хищения, недостачи, уничтожение (порчи) материальных ценностей, утвержденному приказом Кабинета Министров Украины от 22 января 1996 г. № 116. При выявлении недостачи и потерь вследствие злоупотреблений соответствующие материалы на протяжении пяты дней после установления факта недостачи подлежат передачи следственным органам, а на эту сумму предъявляется гражданский иск. Недостачи материальных ценностей свыше нормы естественной убыли, потери от порчи, стихийного бедствия (наводнения, пожара), от нераскрытых краж, в случаях, когда конкретные виновники не установлены, списываются с балансов на уменьшение финансирования лишь после проверки соответствующей действительности отсутствия виновных лиц и принятия необходимых мер для недопущения убылей в дальнейшем.

По истечении инвентаризации оформленные описи (акты) сдаются в бухгалтерию для проверки, выявления и отображения в учете результатов инвентаризации. При этом количественные и стоимостные показатели по данным бухгалтерского учета проставляются напротив соответствующих данных описи и путем сравнения выявляются различия между данными инвентаризации и учета.

Относительно ценностей, которые принадлежат другим организациям, по результатам их инвентаризации с приложением копии описи также должна быть сделанная отметка о проверке цен, таксы и подведение итогов за подписями лиц, которые проводили эту проверку.

Выявленные бухгалтерией в описях ошибки должны быть выправленные и исправление оговорено за подписями всех членов комиссии и материально-ответственных лиц.

По всем недостачам и излишкам, потерям, связанным с порчей материальных ценностей, а также пропуском сроков исковой давности по взысканию дебиторской задолженности инвентаризационная комиссия должна получить письменные объяснения соответствующих работников. На основании представленных объяснений и материалов инвентаризации комиссия устанавливает характер выявленных недостач, потерь и порчи ценностей, а также их излишков и с учетом этого вносит предложение относительно регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета.

Инвентаризационная комиссия проверяет правильность результатов инвентаризации и свои выводы и предложения отображает в протоколе, в котором также приводятся детальные сведения о причинах и лицах, виновных в недостачах, потерях, излишках, и отмечаются меры, принятые относительно этих лиц. Протоколы инвентаризационной комиссии утверждаются руководителем учреждения. В централизованной бухгалтерии протоколы центральной инвентаризационной комиссии утверждаются руководителем учреждения, при которой созданная централизованная бухгалтерия, не позднее чем в десятидневный срок по истечении инвентаризации. Результаты инвентаризации должны быть отражены в бухгалтерском учете за тот месяц, в котором она была закончена.

6. Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП) на складе аналогичен складскому учету материалов. Для аналитического учета МБП используется уже известная из раздела 5 книга ф. 296, которая ведется в разрезе материально-ответственных лиц, наименований МБП, их стоимости и количества. Списание МБП происходит через выбытие по непригодности или достижение полного фактического износа (по нормативам службы). Факт износа или непригодности подтверждает постоянно действующая комиссия, в обязанности которой входит:

* обзор предметов;
* контроль оприходования списанных МБП на складе;
* выявление виновных лиц в порче или пропаже МБП;
* составление актов на списание.

Наличие и движение всех малоценных и быстроизнашивающихся предметов, которые находятся в учреждении, учитываются на активном счете 07 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» в разрезе субсчетов:

070 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на складе»

071 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации»

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые находятся на складе, независимо от их стоимости учитывают на субсчете 070. Учет МБП, находящихся на складе, материально-ответственными лицами ведется по наименованиям предметов и количеству в книге ф. м-17. Выдача этих предметов со склада осуществляется по накладной (требованию) ф. 434. При выдаче со склада на предметах ставится маркировальный штамп с указанием наименования учреждения, отделения, года и месяца выдачи их в эксплуатацию. Маркировка может выполняться краской (стойкой к стиранию и химического воздействия), прикреплением жетона или другим способом. Выдача МБП стоимостью менее 30% ННМДГ, в учете отображается как уменьшение фонда малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, которые передаются (стоимость которых свыше 30% ННМДГ) и находятся в эксплуатации, в бухгалтерии учитываются на субсчете 071. Все малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации должны находиться на хранении у лиц, ответственных за их правильную эксплуатацию и хранение. Ответственные лица обязаны учитывать предметы по наименованиям и количеству в книге ф. м-17. Учет операций по выбытию и перемещению малоценных и быстроизнашивающихся предметов ведется в накопительной ведомости ф. 438 (мемориальный ордер 10).

Аналитический учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов по субсчету 071 ведется по наименованиям предметов, их количеству, стоимости и материально-ответственным лицам на карточках ф. 296-а или на вкладных листах ф. 402 к инвентаризационной описи и сравнительной ведомости. Движение малоценных и быстроизнашивающихся предметов в течение года отражается в соответствующих графах вкладных листов с выделением остатков на конец каждого квартала. При применении в аналитическом учете вкладных листов оборотные ведомости не составляются.

1. УЧЕТ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

ПЛАН СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ

* + - 1. Понятие внебюджетных средств, их виды и задачи учета.
      2. Учет специальных средств.
      3. Учет сумм по поручениям.
      4. Учет депозитных сумм и прочих внебюджетных средств.
      5. Учет затрат на научно-исследовательские работ по договорам.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Как отмечалось в теме 2, бюджетные учреждения в процессе своей деятельности получают средства как из бюджета, так и из других источников. Средства, которые бюджетные учреждения и организации получают свыше ассигнования, которые выделяются им с государственного и/или местных бюджетов, называются *внебюджетными.*

Внебюджетные средства неоднородны по принципу происхождения и использования, а потому разделяются на специальные средства, суммы по поручениям, депозитные и прочие внебюджетные средства. *Специальные средства —* это доходы бюджетных учреждений и организаций, которые они получают от предоставления платных услуг, выполнение работ, реализации продукции или другой деятельности, осуществляемой соответственно утвержденным нормативно-правовым актам. *Суммы по поручениям —* это средства, которые бюджетные учреждения и организации получают от предприятий, учреждений, организаций, физических лиц и благотворительных фондов для выполнения определенных поручений. *Депозитные суммы —* это средства, которые поступают во временное распоряжение бюджетных учреждений и организаций и с наступлением соответствующих условий подлежат возвращению. К *прочим внебюджетным средствам* относят такие, которые не входят в состав специальных средств, сумм по поручениям и депозитных сумм.

Использование внебюджетных средств, в частности специальных, как и средств, полученных из бюджета, планируется соответственно порядку, установленного постановлением Кабинета Министров Украины от 16 февраля 1998 г. № 164 «О Положении о порядке составление единой сметы доходов и расходов бюджетного учреждения и организации».

Внебюджетные средства должны использоваться строго по целевому назначению. Распорядителями внебюджетных средств являются руководители бюджетных учреждений и организаций, которым предоставлено право распоряжаться бюджетными ассигнованиями. Временно свободные внебюджетные средства могут направляться на расходы, предусмотренные разделом «Бюджетные ассигнования» единой сметы доходов и расходов учреждения, на осуществление расходов по защищенным статьям, с последующим возмещением, если другое не установлено нормативно-правовыми актами Министерства финансов Украины и Главного управления Государственного казначейства Украины. Решение о направлении внебюджетных средств на бюджетные расходы и их возмещение принимается распорядителем внебюджетных средств самостоятельно и оформляется приказом учреждения. Об этом распорядитель средств обязанный письменно сообщить соответствующий орган Государственного казначейства или местный финансовый орган, на территории которого он расположен.

Бухгалтерский учет операций с внебюджетными средствами осуществляется на едином балансе по плану счетов, предусмотренном «Инструкцией по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на Государственном бюджете СССР», утвержденной приказом Министерства финансов СССР от 10 марта 1987 г. № 61 (с последующими изменениями) и инструкцией Главного управления Государственного казначейства «О порядке использования и учета внебюджетных средств бюджетных учреждений и отчетности по ним» от 11 сентября 1998 г. № 0561.

Для хранения внебюджетных средств и проведения операций по ним организациям открываются текущие счета только в тех учреждениях уполномоченных банков, где им открыты бюджетные счета или регистрационные счета на Едином казначейском счете соответствующего органа Государственного казначейства (за исключением дипломатических представительств Украины за границей, все средства которых хранятся на текущих банковских счетах страны нахождения этих учреждений). Счета открываются по балансовому счету «Прочие средства клиентов, которые содержатся из государственного бюджета» или «Прочие средства клиентов, которые содержатся из местных бюджетов». После переведения на обслуживание внебюджетных средств в органы Государственного казначейства текущие счета организаций закрываются и открываются аналогичные им регистрационные счета.

2. К специальным средствам относятся доходы от внебюджетной деятельности учреждений, получение которых предусмотрено соответствующими нормативно-правовыми актами, в частности: арендная, квартирная плата и прочие доходы от домов, которые относятся учреждениям; доходы от эксплуатации транспорта учреждений; доходы от лекций, вечеров, концертов; плата за обучение на контрактной основе в учебных заведениях всех уровней аккредитации; входная плата в музеи и выставки; доходы от подсобных нехозяйственных предприятий; плата за обучение учеников в кружках школах; прочие средства от предоставления услуг, выполнение работ, выполнение прочей деятельности. Отметим: право иметь специальные средства предоставляется при условии, если отсутствует возможность организовать на основах хозяйственного расчета реализацию продукции, выполнение работ, предоставление услуг или осуществление прочей деятельности, а также, если расходы, связанные с осуществлением указанной деятельности, полностью обеспечиваются получаемыми доходами.

Доходы специальных средств учреждения на отчетный год состоят из остатка средств соответствующего вида к началу года и их поступление в плановом периоде. За основу расчетов доходов берутся показатели, которые характеризуют объемы предоставленных платных услуг, а также прочие расчетные показатели (площадь помещений, стоимость оборудования или другого имущества, которое сдают в аренду, количество посещаемостей музеев, выставок и тому подобная) и стоимость единицы показателя, которая должна устанавливаться соответственно действующему законодательству Украины по вопросам ценообразования. На основании пересчитанных показателей определяется сумма доходов на плановый период в разрезе каждого источника доходов. Во время формирования плановых показателей обязательно учитываются уровень фактических поступлений доходов по последний отчетный год и ожидаемый уровень по период, предшествующий плановому. Расчеты показателей осуществляются на основании данных бухгалтерской отчетности по соответствующие периоды, с учетом изменений в налоговом законодательстве, инфляции, других факторов.

Расходы учреждений за счет специальных средств планируются соответственно кодам экономической классификации расходов, предусмотренных приказом Министерства финансов Украины от 3 декабря 1997 г. № 265 «Об утверждении новой бюджетной классификации Украины» (с последующими изменениями и дополнениями). Расходование специальных средств осуществляется в строгом соответствии их целям. Из специальных средств, не указанных в смете, расходы проводить не разрешается, кроме временного направления средств на покрытие дефицита бюджетных ассигнований.

Утверждение объемов специальных средств осуществляется в порядке, предусмотренном постановлением Кабинета Министров Украины от 16 февраля 1998 г. № 164 «О Положении о порядке составление единой сметы доходов и расходов бюджетного учреждения и организации». Доходы и расходы, утвержденные в единой смете доходов и расходов учреждения, считаются соответственно валовыми доходами и валовыми расходами учреждения.

Специальные средства облагаются налогами в случаях, когда это предусмотрено действующим законодательством Украины, и с учетом особенностей области. Сумма, которая подлежит налогообложению, отображается в мемориальном ордере. Согласно со сделанным расчетом заполняются налоговые декларации. На суммы расчетов за отчетный налоговый период бухгалтерские проводки относительно списания доходов в счет проведенных расходов не осуществляются.

Для хранения специальных средств в учреждении уполномоченного банка открывается отдельный текущий счет для всех видов специальных средств, принадлежащих учреждению. При централизации бухгалтерского учета для всех учреждений и всех видов специальных средств открывается один текущий счет.

Открытие текущих счетов для специальных средств осуществляется на основании документов, определенных инструкцией № 3 «Об открытии банками счетов в национальной и иностранной валюте», утвержденным постановлением правления Национального банка Украины от 4 февраля 1998 г. № 36, а именно:

* заявления на открытие счета установленного образца, подписываемое руководителем и главным бухгалтером предприятия;
* копии справки о внесении в государственный реестр отчетных статистических единиц Украины, что также удостоверяется нотариально или органом, который выдал соответствующую справку;
* копии зарегистрированного устава (положения), заверенной нотариально. Учреждение банка ставит отметку об открытии текущего счета на том экземпляре устава (положения), на котором стоит оригинал отметки налогового органа о регистрации предприятия в налоговом органе. Этот экземпляр возвращается собственнику счета;
* копии документа, подтверждающего, что предприятие взято на налоговый учет;
* карточки с образцами подписей лиц, которым законодательно предоставлено право распоряжения счетом и подписи расчетных документов. В карточку также заносится образец оттиска печати предприятия;
* копии документа о регистрации предприятия в органах Пенсионного фонда Украины.

К указанным документам прилагается справка об утвержденных объемах доходов и расходов по специальным средствам, которая выдается:

* Министерством финансов Украины — относительно главных распорядителей средств;
* органами, которые утвердили сметы доходов и расходов относительно учреждений — распорядителей средств второго и третьего степеней, которые содержатся за счет государственного бюджета;
* местными финансовыми органами относительно учреждений, которые содержатся за счет местных бюджетов.

На основании указанной справки срок действия счетов продлевается на новый год. Учреждения, которые находятся на государственном бюджете, уведомляют об открытии текущих счетов для специальных средств соответствующий орган Государственного казначейства. В случае изменения направлений и сумм расходования специальных средств, утвержденных в смете, предъявляется новая справка соответственно порядку, указанного в пункте 3.13 Инструкции Государственного казначейства (№ 0561).

Специальные средства, которые находятся в распоряжении исполнительных комитетов, а также учреждений, бухгалтерский учет которых централизован сельским, поселковым, городским (в городе районного подчинения) советом, хранятся на текущем счете, открытом соответствующему исполнительному комитету. На этот текущий счет поступают также прочие внебюджетные средства (кроме сумм по поручениям, для которых открывается отдельный текущий счет) указанных исполнительных комитетов советов и подведомственных им учреждений (бухгалтерский учет которых централизован). Текущие счета по специальными и прочими внебюджетным средствам открываются исполнительным комитетам советов сельский, поселковых, городских (мост районного подчинения) в учреждениях банков, осуществляющих кассовое обслуживание сельских, поселковых и городских бюджетов. Для открытия указанных текущих счетов исполнительные комитеты советов сельских, поселковых, городских (городов районного подчинения) предъявляют учреждению банка аналогичный пакет документов, за исключением справки об утвержденных объемах доходов и расходов по специальным средствам.

Зачисление специальных средств на текущие счета осуществляется путем безналичных расчетов или путем внесения платежей денежной наличностью. Наличная выручка по специальным средствам, которые поступила к кассе учреждения, сдается на текущий счет по специальным средствам. Использование этих средств без предыдущего зачисления на текущий счет запрещается.

Для учета специальных средств и операций с ими в бухгалтерском учете учреждений используются субсчеты

111 «Текущий счет по специальным средствам»

172 «Расчеты по специальным видам платежей»

211 «Расходы по специальным средствам»

212 «Расходы по специальным средствам на капитальные вложения и приобретение оборудования»

400 «Доходы по специальным средствам»

401 «Доходы по последующим затратам»

409 «Превышение доходов над расходами».

Учет операций на текущем счете по специальным средствам ведется на субсчете 111. Суммы специальных, а также некоторых прочих внебюджетных средств (средств фонда всеобуча и на расширение материально-технической базы учебных и научных учреждений; оплата питания), поступившие на текущий счет, записываются в дебет субсчета 111; суммы, уплаченные с текущего счета путем безналичных расчетов, и суммы, полученные денежной наличностью в кассу учреждения с этого счета, отображаются по кредиту указанного субсчета. Субсчет 111 корреспондирует по дебету с соответствующими субсчетами счетов 03, 05,10, 12, 13, 16, 17, 28 и 40, по кредиту — 01, 04, 06, 07, 08, 12, 13, 16,17, 21. Аналитический учет операций по специальным средствам на текущем счете осуществляется в накопительной ведомости ф. 381 (мемориальный ордер 3).

Расходы за счет специальных средств учреждений учитываются на субсчете 211. На суммы израсходованных материалов, средств и прочих осуществленных расходов осуществляются записи в дебет субсчета 211 и кредит соответствующих субсчетов счетов 03, 04, 05, 06, 11, 12, 13, 16, 17, 18, 19. По истечении года сумма осуществленных за год расходов списывается с кредита субсчета 211 в дебет субсчета 400.

На субсчете 212 учитываются: затраты на новое строительство, реконструкцию и приобретение оборудование, которые проводятся за счет специальных средств; затраты производственных (учебных) мастерских, подсобных сельских и учебно-исследовательских хозяйств, которые не подлежат отнесению на себестоимость выпускаемой продукции (приобретение оборудования и инвентаря, капитальные вложения в строительство). В конце года затраты по законченным и сданным в эксплуатацию объектам, а также прочие затраты, которые не подлежат отнесению на себестоимость выпускаемой продукции, списываются с кредита субсчета 212 в дебет субсчета 400. Затраты по незаконченным и законченным, но не сданными в эксплуатацию объектам строительства и реконструкции остаются на балансе на субсчете 212.

Доходы учреждения по специальным средствам учитываются на субсчете 400. По кредиту субсчета 400 фиксируются: специальные средства — суммы начисленной арендной и квартирной платы, платы за работу транспорта и суммы поступлений доходов от прочих видов специальных средств; прочие внебюджетные средства — суммы начисленной платы за питание детей в школах-интернатах, поступление сумм в фонд всеобуча, — при этом дебетуются субсчеты 178, 172, 111. По дебету субсчета 400 по истечении года отображаются расходы по специальным средствам, осуществленные в течение года (с кредита субсчета 211) и неиспользованные доходы (в кредит субсчетов 401 и 409).

Суммы средств по договорам с физическими или юридическими лицами за предоставленные услуги (обучение, медицинское обслуживание и тому подобном), поступившие в отчетном году и не использованные, но которые будут израсходованы в последующем году на расходы, предусмотренные договорами, учитываются на субсчете 401. В кредит субсчета 401 с дебета субсчета 400 записываются суммы, которые остались на конец года, соответственно договорам, на расходы следующего года. В дебет субсчета 401 и кредит субсчета 211 по истечении года записываются суммы проведенных расходов. Результаты, полученные от реализации выработанной продукции, изделий и предоставления услуг, учитываются на субсчете 409. Аналитический учет по этим субсчетом ведется в многографной карточке ф. 283. Учет операций при начислении доходов ведется в накопительной ведомости ф. 409 (мемориальный ордер 14). Аналитический учет доходов и расходов ведется по каждому виду специальных средств (а в централизованных бухгалтериях также по каждому обслуживаемому учреждению) в книге ф. 297-б или на многографных карточках ф. 283.

3. Суммами по поручениям считаются средства, которые получены учреждениями для выполнения определенных поручений, в частности:

* для проведения расчетов с молодыми специалистами; на выплату студентам стипендий, материальной помощи и доплат к государственным стипендиям за счет средств заказчиков; для приобретения методической литературы и учебных пособий для студентов заочной формы обучения;
* на приобретение заказанных в централизованном порядке бланков документации по бухгалтерскому учету, отчетности, статистики;
* на приобретение путевок;
* для создания фонда премирования сотрудников научно-исследовательских учреждений — в отдельных случаях, предусмотренных действующим законодательством;
* средства, которые соответственно решению Правительства поступили на имя учреждения для выполнения определенных поручений;
* добровольные компенсации больных за предоставленные им прочие медицинские услуги лечебно- и санитарно-профилактическими учреждениями;
* прочие средства, которые учреждения получают от предприятий, учреждений, организаций и частных лиц для выполнения отдельных поручений.

Средства, которые поступают как благотворительные и спонсорские взносы, также относятся к суммам по поручениям. Такие поступления должны иметь письменное подтверждение цели взносов (письмо, заявление или соответствующие записи спонсора на расчетных документах и тому подобное).

Суммы по поручениям хранятся на отдельном текущем счете «Суммы по поручениям», открытом в учреждении уполномоченного банка на основании вышеприведенных документов и разрешений органа Государственного казначейства, в котором учреждение обслуживается (для учреждений, которые удерживаются за счет средств государственного бюджета), или финансового органа (для учреждений, которые удерживаются за счет местного бюджета).

Разрешение выдается на основании заявления распорядителя средств.

В разрешениях на открытие текущих счетов «Суммы по поручениям» указываются:

* источник поступления средств;
* цели, на что они используются;
* номера и даты решений Правительства Украины, местных органов исполнительной власти или прочих нормативно-правовых актов, соответственно которым учреждениям предоставлено право получать средства для выполнения соответствующих поручений.

По средствам, которые поступают как благотворительные и спонсорские взносы, приводить нормативно-правовые акты не нужно.

Разрешения подписываются вышестоящим учреждением и органом, выдающим разрешение. Разрешения на открытие текущих счетов «Суммы по поручениям» выдаются на период, необходимый для выполнения соответствующих операций на счете, и действуют в течение срока, указанного в разрешениях. Для всех видов сумм по поручениям открывается один текущий счет. Если срок действия текущего счета не ограничивается, то в разрешении отмечается, что он действителен до его отмены. При необходимости выполнения учреждениями операций, не предусмотренных в разрешениях об открытии текущего счета «Суммы по поручениям», или продолжение срока действия того или иного вида сумм по поручениям дается дополнительное разрешение. Дополнительно к разрешениям по некоторым видам сумм по поручениям с различными сроками их действия отмечается срок действия каждого вида сумм. Форма разрешения на открытие текущих счетов «Суммы по поручениям» на продолжение срока их действия, на проведение дополнительных операций по этим счетам приведена в приложении 3.

Денежные средства, которые зачисляются на текущие счета «Суммы по поручениям», расходуются учреждениями строго по назначению, указанному в соответствующем поручении.

Для операций со средствами «Суммы по поручениям» предусмотрены следующие субсчеты:

110 «Текущий счет сумм по поручениям»

176 «Расчеты по средствам, полученным на расходы по доверенности».

Учет средств, которые поступают на текущий счет «Суммы по поручениям», ведется на субсчете 110. Счет активный, а потому поступление на текущий счет сумм по поручениям (кроме премий) отражается по дебету субсчета 110 и кредиту субсчета 176, расходование сумм фиксируется соответствующей записью по кредиту субсчета 110 и дебету субсчета 176 . Приобретение материальных ценностей отражается в бухгалтерском учете с помощью субсчета 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Аналитический учет на субсчете 110 ведется по отдельным видам сумм по поручениям на карточках ф. 292-а или в книгах ф. 292 в разрезе учреждений, от которых получены средства.

4. Депозитные суммы — это средства, которые поступают в учреждение, но не имеют отношения к выполнению единой сметы доходов и расходов учреждения. К ним относятся средства больных, находящихся в лечебных учреждениях; залога; средства по нерешенным судебным делам; суммы не выданной заработной платы рабочим и служащим и т.п.

Депозитные суммы хранятся на отдельных текущих счетах организаций в учреждениях уполномоченных банков. Порядок открытия текущих счетов по депозитными суммами аналогичный описанному механизму открытия текущих счетов. Средства со счетов по депозитным суммам выдаются учреждениям по именным чекам или перечисляются платежными поручениями на имя тех лиц или организаций, которые их получают. Ответственность за правильность перечисления и выдачу депозитных сумм возлагается на руководителя учреждения. Хранение на текущих счетах депозитных сумм ограничивается сроками, установленными законодательными актами Украины.

Невостребованные депозитные суммы, которые находятся на текущем счете учреждения, по истечении срока их хранения подлежат перечислению учреждением в доход того бюджета, за счет которого оно содержится.

Порядок хранения и использования учреждениями депозитных сумм в иностранной валюте, которые находятся как на территории Украины, так и за границей, устанавливается соответствующими министерствами и другими центральными органами исполнительной власти по согласованию с Министерством финансов Украины.

Учет депозитных сумм в учреждениях ведется на таких субсчетах:

112 «Текущий счет по прочим внебюджетным средствам»

174 «Расчеты по депозитным суммам»

Субсчет 112 относительно баланса активный. В дебет указанного субсчета записываются суммы, которые поступили во временное распоряжение учреждения, средства, которые поступили учебным заведениям системы профтехобразования на подготовку кадров и повышения квалификации, а также штрафы согласно действующему законодательству, в кредит — суммы, выданные или перечисленные с текущего счета по назначению, возвращенные неиспользованные средства (относительно подготовки кадров), а также перечисленные в бюджет штрафы. Субсчет 112 корреспондирует с такими субсчетами: по дебету — 174, 173, 176; по кредиту — 174, 176;

Аналитический учет депозитных сумм осуществляется по каждому получателю на карточках ф. 292-а (в книге ф. 292).

К прочим внебюджетным средствам относятся:

1. плата по содержание детей в дошкольных учреждениях;
2. плата по обучение в государственных школах эстетичного воспитания детей;
3. средства, из которых образован фонд общего обязательного обучения (фонд «всеобуча») в общеобразовательных школах, для оказания материальной помощи ученикам, которые в ней нуждаются;
4. средства, которые поступают на питание детей в интернатах при школах и в группах продленного дня;
5. плата студентов за пользование общежитием при высших и средних специальных учебных заведениях;
6. средства, которые остаются учебным заведениям профессионально-технического образования из сумм, которые поступили за работы, выполненные учениками, и по договорам на подготовку кадров и повышение квалификации рабочих;
7. средства работников за питание, полученное по месту работы;
8. суммы, возвращенные за форменную одежду, которую выдают работникам некоторых министерств (других центральных органов исполнительной власти) и подведомственным им бюджетным учреждениям;
9. средства, которые поступают согласно действующему законодательству Украины от штрафов и прочих финансовых санкций, что является результатом контрольно-аналитической работы министерств, других центральных органов исполнительной власти и их подведомственных учреждений, и направляются в установленных законодательством процентах на укрепление материально-технической базы и / или материальное поощрение работников;
10. сбор за выполнение работ, связанных с оказанием услуг во время экологического контроля в пунктах пропуска через государственную границу;
11. денежные поступления от реализации продукции и услуг учреждениями государственной сортоиспытательной сети, государственными проектно-разведывательными станциями химизации сельского хозяйства и машиноиспытательными станциями;
12. средства, полученные от реализации лицензий пользователям охотничьих угодий, а также за выдачу удостоверения охотника.

Перечисленные средства хранятся по видам, в частности:

* на регистрационном/бюджетном счете — средства, предусмотренные пунктами 1, 2, 5, 7;
* на текущих счетах по специальным средствам — средства по пунктами 3, 4;
* на отдельных текущих счетах, которые открываются в учреждениях уполномоченных банков, — остальные средства.

Средства, которые зачисляются на регистрационные/бюджетные счета учреждений, расходуются таким образом:

* предусмотренные пунктами 1 и 7 — на восстановление кассовых расходов по коду 1133 «Продукты питания» экономической классификации расходов;
* предусмотренные пунктом 2 — на восстановление кассовых расходов по коду 1110 «Оплата труда работников бюджетных учреждений» экономической классификации расходов;
* предусмотренные пунктом 5 — на восстановление кассовых расходов по коду 1150 «Оплата услуг по содержанию бюджетных учреждений» и 1160 «Оплата коммунальных услуг и энергоносителей» экономической классификации расходов — соразмерно с фактическими расходами учреждения на содержание общежития.

Средства, предусмотренные пунктами 3 и 4, которые хранятся на текущих счетах по специальным средствам, зачисляются в состав раздела II «Прочие средства» единой сметы доходов и расходов учреждения. По средствам, предусмотренным пунктами 6, 8, 9, 10, 11, 12 и зачисляются на отдельные текущие счета, составляются отдельные сметы. Расходование средств осуществляется соответственно смете.

Бухгалтерский учет прочих внебюджетных средств осуществляется на таких субсчетах:

090 «Регистрационный/текущий счет на расходы учреждения»,

100 «Текущий счет на расходы учреждения»,

111 «Текущий счет по специальным средствам»

112 «Текущий счет по прочим внебюджетным средствам»

120 «Касса»

236 «Средства родителей на содержание детского учреждения»

400 «Доходы по специальным видам средств»

Указанные субсчеты были детально рассмотрены в предыдущих темах.

5. Бюджетные учреждения, в частности научно-исследовательские институты Национальной академии наук Украины, Министерства здравоохранения, Министерства образования, научно-исследовательские сектора или части высших учебных заведений, медицинских учреждений, которые выполняют научно-исследовательские работы по заказу. Отношения между заказчиком и исполнителем регулирует соглашение, в котором определяется договорная цена заказа, сроки выполнения, предмет соглашения, стоимость работ, которые будут выполненные, расчеты затрат по статьями. Кроме того, в соглашении предусматривается порядок приемки/сдачи выполненных работ и ответственность сторон (на случай нарушения условий сделки).

В процессе выполнения заказа, то есть научно-исследовательских работ, бюджетные учреждения осуществляют определенные затраты. Такие затраты носят более конкретный, адресный характер, чем расходы, однако без дополнительной их группировки определения себестоимости работ невозможно.

Поэтому затраты, которые представляют стоимость научно-исследовательских работ, группируются по темам (согласно утвержденному тематическому плану); календарным периодам; видами затрат; местом возникновения затрат (по структурным подразделениям учреждения); источниками финансирования; по способу включения в себестоимость.

Основной группировкой среди приведенных является классификация по видам затрат, по которой затраты разделяются на экономические элементы и калькуляционные статьи. *Экономические элементы* представляют собой затраты на выполнение продукции, работ, оказание услуг, сгруппированные по их однородным видам, без указания места их возникновения. Группировка затрат по экономическим элементам используется для изучения их структуры, планирование, анализа использования материальных и денежных ресурсов. Под *калькуляционными статьями* понимают определенный вид затрат, которые представляют себестоимость как отдельных видов продукции, работ, услуг, так и продукта деятельности в целом. Группировка по статьям калькуляции используется для организации аналитического учета затрат, калькулирования и контроля себестоимости.

Обе группировки выполняют различные функции. Поэтому их параллельное использование дает возможность всестороннего изучения затрат, а также рационализации их учета, начисления и анализа себестоимости.

Фактически дополнительной группировкой статей калькуляции является распределение затрат на *прямые —* такие, которые могут быть прямо включены в затраты на производство продукции, работ, услуг, соответственно первичным документам; и косвенные — которые не могут быть прямо отнесены на определенный продукт деятельности, а потому распределяются соответственно избранной базе распределения.

Для определения себестоимости научно-исследовательских работ используется *позаказный метод калькулирования,* по которому прямые затраты учитываются в разрезе статей калькулирования по заказами, а косвенные — по местами возникновения в разрезе статей, после чего они включаются в себестоимость заказов соответственно базе распределения . Необходимым условием позаказного метода калькулирования является открытие заказов. Объектом учета затрат и объектом калькулирования согласно с данным методом выступает заказ, фактическая себестоимость которого определяется после выполнения работ. Заказы регистрируются и кодируются соответствующим образом. Присвоенный код (шифр) в дальнейшем фиксируется на всех документах о затратах на научно-исследовательские работы, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость той или иной работы. В бухгалтерии на каждый заказ открывается карточка, в которой накапливается информация о затратах на него.

Для учета затрат на научно-исследовательские работы предназначены субсчеты:

044 «Спецоборудование для хозяйственных договорных научно-исследовательских работ»

082 « Затраты на научно-исследовательские работы по соглашениям»

154 «Расчеты с заказчиками по НИР, подлежащие оплате»

155 «Расчеты с заказчиками по авансам на НИР»

282 «Реализация НИР по соглашениям»

210 «Расходы к распределению»

Субсчет 044 «Спецоборудование для хозяйственных договорных работ» носит активный характер и предназначен для учета спецоборудования, приобретенного для выполнения хозяйственных договорных НИР по конкретной теме заказчика до передачи его в научное подразделение. По дебету указанного субсчета фиксируется приобретение спецоборудования, по кредиту — передача спецоборудования (на основании требования) в соответствующие структурные подразделения для работы над заказом.

Субсчет 044 корреспондирует с такими субсчетами: по дебету — 178, 160, 90, 100, 111; по кредиту — 082. Аналитический учет по данным субсчетам ведется по наименованиям предметов, количеству, стоимости и материально-ответственным лицам в карточках ф. 296-а.

Субсчет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по соглашениям» относительно баланса активный, то есть по дебету учитываются затраты на проведение НИР (в отдельности по каждой теме), по кредиту фиксируется списание фактической себестоимости выполненных и сданных НИР для определения результата от их реализации. Указанный субсчет корреспондирует: по дебету — с субсчетами 180, 178, 05, 044, 160, 111, 112, 120, 156, 06, 71, 210; по кредиту — с субсчетом 282. Остаток на субсчете 082 показывает сумму затрат в незавершенном производстве. Аналитической учет затрат на НИР ведется в разрезе тем, статей расходов, сроков выполнения и т.п. в многографных карточках ф. 283.

Субсчет 154 «Расчеты с заказчиками по НИР, подлежащие оплате» является активным. По дебету указанного субсчета записываются суммы по представленным счетам по выполненным НИР, которые подлежат оплате согласно с условиями сделки, по кредиту — суммы, полученные в оплату счетов, и суммы зачисленных авансов. Субсчет 154 корреспондирует с субсчетами: по дебету — 282, по кредиту — 111, 155.

Субсчет 155 «Расчеты с заказчиками по авансам по НИР» является пассивным, то есть: по дебету фиксируются суммы авансов, которые зачисляются при оплате счетов по выполненной работы, по кредиту — суммы полученных авансов. Субсчет 155 корреспондирует с субсчетом 111 по кредиту и 154 — по дебету.

Аналитический учет по данным субсчетами ведется в разрезе тем на карточках ф. 292-а.

Субсчет 282 «Реализация НИР по соглашениям» носит активно-пассивный характер и предназначен для сравнения фактической себестоимости и договорной цены выполненных работ. По дебету указанного счета отображается фактическая себестоимость выполненных НИР, по кредиту — стоимость НИР, определенная соглашением заказчика и исполнителя — соответствующего бюджетного учреждения. Данный субсчет корреспондирует с субсчетами 082, 152, 410.

Аналитический учет по субсчету 282 ведется на многографных карточках ф. 282.

Субсчет 210 «Расходы к распределению» носит активный характер и предназначен для учета косвенных расходов. По дебету счета отображаются суммы затрат косвенных, по кредиту — их распределение в конце месяца. Субсчет 210 корреспондирует с субсчетами 180, 178, 160, 171 по дебету и с 082 — по кредиту.

Аналитический учет по данным субсчетом осуществляется в многографных карточках ф. 283.

Списание результатов от реализации НИР, выполнявшимся по соглашениям, происходит по законченным темам, работа по которым сдана заказчиком по акту приема-сдачи работ. Этот акт свидетельствует о принятии работы и служит основанием для включения работы на оплату после подписания справки по проверке расчетов. К акту прилагается отчет о выполнении темы и вывод независимой экспертизы.

1. УЧЕТ ФОНДОВ

ПЛАН СЕМИНАРСКИХ ЗАНЯТИЙ

* + - 1. Учет фондов в основных средствах.
      2. Учет фонда в МБП.
      3. Учет фондов экономического стимулирования.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ

1. Соответственно принципу двойственности каждая трансакция отображается как в активе, так и пассиве субъекта хозяйствования. Отметим, что при этом прослеживается определенная связь между рядом субсчетов. Речь идет о постоянном характере корреспонденции счетов. Одним из многих примеров такой связи является фиксация информации относительно основных средств в активе по группе «основные средства», в пассиве — по «фонду в основных средствах», который предназначен для регистрации сумм вложений в основные средства.

В системе бухгалтерских счетов учет фонда в основных средствах, которые находятся в непосредственном распоряжении бюджетных учреждений, осуществляется на субсчете 250 «Фонд в основных средствах». Этот субсчет носит пассивный характер: по дебету фиксируется выбытие основных средств вследствие списания, реализации, бесплатной передачи, по кредиту — поступления основных средств и суммы изменения стоимости основных средств в результате индексации. Корреспондирует с субсчетами 010 — 013, 015 — 019, 200, 211, 213 по кредиту и с субсчетами 020, 010 — 013, 015 — 019 — по дебету.

Аналитический учет по субсчетом 250 ведется в многографных карточках ф. 283 в разрезе показателей по поступлению и выбытию основных средств, которые приводятся в годовом отчете о движении основных средств ф. 5.

2. Стоимость малоценных и быстроизнашивающихся предметов, бюджетных учреждений отображается на счете 260 «Фонд в малоценных и быстроизнашивающихся предметах». Субсчет 260 пассивный, то есть по его дебету фиксируют стоимость МБП, которые выбыли, по кредиту — оприходование стоимости МБП. Указанный субсчет корреспондирует с субсчетами 070, 071 по кредиту и с 200, 211, 212 — по дебету. Аналитический учет на субсчете 260 ведется в книге ф. 308.

3. Бюджетные учреждения соответственно инструкции № 61 могут создавать фонды экономического стимулирования, а именно: фонд материального поощрения и фонд производственного и социального развития.

Фонд материального поощрения формируется за счет экономии средств по смете и прибыли учреждения, полученного от предоставления разнообразных услуг и выполнения работ. Указанные средства используются соответственно решению трудового коллектива и направляются на:

* установление персональных надбавок;
* выплату премий;
* выплату материальной помощи;
* приобретение путевок;
* выплату дотации на питание и т.п.;

Учет фонда материального поощрения ведется на субсчете 240 «Фонд материального поощрения». По экономическому характеру субсчет пассивный, то есть по кредиту отображаются суммы, которые поступили на создание данного фонда, по дебету фиксируется использование указанных средств. Субсчет 240 корреспондирует с субсчетами 400, 110 по кредиту и субсчетами 120, 110, 111, 180 — по дебету. Аналитический учет на субсчете 240 ведется по источникам поступления (создания) средств и в разрезе направлений их использования на многографных карточках ф. 283.

Средства, полученные в фонд производственного и социального развития, используются для расширения и укрепления материально-технической базы бюджетных учреждений. Для учета предназначен субсчет 246 «Фонд производственного и социального развития», который относительно баланса является пассивным. По кредиту указанного субсчета фиксируется поступление средств в фонд, по дебету — проведения расходов за счет данного фонда. Субсчет 246 корреспондирует по кредиту с субсчетами 282, 111, 110, 400, по дебету — с субсчетами 212, 132. Аналитический учет средств фонда производственного и социального развития ведется по источникам поступления (создания) средств и в разрезе направлений их использования на многографных карточках ф. 283.