

## Облік позабюджетних коштів

### 1. ПОНЯТТЯ ПРО ПОЗАБЮДЖЕТНІ КОШТИ. ВИДИ ПОЗАБЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Установи й організації, що фінансуються за рахунок коштів державного й (або) місцевих бюджетів, крім бюджетних асигнувань, можуть отримувати кошти з інших джерел. Кошти, які бюджетні установи одержують крім бюджетного фінансування, називаються позабюджетними.

Основними документами, що визначають порядок обліку планування, використання позабюджетних коштів бюджетними організаціями й звітності про їх, є:

—Інструкція про порядок використання й обліку позабюджетних коштів бюджетних установ і звітності про їх, затверджена наказом Головного керування Державного казначейства України від 11.08.98 р. № 63 (далі - Інструкція № 63);

—Порядок складання, розгляду, затвердження й основні вимоги щодо виконання кошторисів доходів і видатків бюджетних установ і організацій, затверджений постановою КМУ від 09.01.2000 р. № 17, зі змінами й доповненнями (далі - Порядок № 17);

—Порядок касового виконання державного бюджету по видатках, затверджений наказом Державного казначейства України від 22.01.2001 р. № 3 (далі - Порядок № 3);

- Порядок виконання державного бюджету по видатках за умови функціонування внутрішньої платіжної системи, затверджений наказом Державного казначейства України від 10.08.2001 р. № 140 (далі - Порядок № 140);

—Інструкція про порядок складання в 2001 році місячної звітності установами й організаціями, що одержують кошти з державного й/або місцевих бюджетів, затвержені наказом Державного казначейства України від 22.02.2001 р. № 23, зі змінами й доповненнями (далі - Інструкція № 23);

—Інструкція про порядок складання в 2001 році квартальних звітів установами й організаціями, що одержують кошти з державного й/або місцевих бюджетів, затвержені наказом Державного казначейства України від 03.04.2001 р. № 48, зі змінами й доповненнями (далі - Інструкція № 48).

Відповідно до Інструкції № 63 позабюджетні кошти, що надходять бюджетним установам, за принципом походження й використання підрозділяються на такі групи:

- спеціальні кошти;
- кошти на виконання окремих доручень;
- інші власні надходження.

**До спеціальних коштів** відносяться суми, одержані установою від виконання робіт, надання платних послуг, реалізації продукції або іншої діяльності. Залежно від профілю діяльності бюджетної установи джерела одержання спеціальних коштів можуть бути різні, наприклад, доходи від платного навчання у вищих навчальних закладах, від виконання науково-дослідних робіт; доходи від здачі приміщень в оренду, від надання транспортних послуг і т.д.

**Суми за дорученнями** - кошти, отримані бюджетною організацією від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб і благодійних фондів для виконання певних доручень і (або) використання по цільовому призначенню, певною стороною, що надає ці кошти.

**Інші власні надходження** - це всі інші позабюджетні кошти, що надходять бюджетним установам, які не відносяться до складу спеціальних коштів, до сум за дорученнями.

Всі позабюджетні кошти, отримані бюджетною організацією, класифікуються як надходження в спеціальний фонд відповідного бюджету.

У відповідності зі ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2002 рік» до доходів спеціального фонду Державного бюджету на 2002 рік відносяться власні надходження установ і організацій, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, у тому числі: спеціальні кошти бюджетних установ і організацій; кошти, отримані бюджетними установами й організаціями на виконання окремих доручень; інші власні надходження бюджетних установ і організацій.

У результаті цього позабюджетні кошти, що надходять бюджетним організаціям, підлягають зарахуванню в спеціальний фонд Державного бюджету України як власні надходження цих установ і організацій.

Такий принцип зарахування позабюджетних коштів використовується в якості «базового», і тому Державним казначейством України видаються документи з урахуванням цих вимог.

Так, відповідно до Порядку № 17 кошторис доходів і видатків бюджетної організації складається із двох частин: загального фонду й спеціального фонду.

## **2. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ КОШТОРИСУ**

Спеціальний фонд кошторису доходів і видатків бюджетної організації – це кошти, що надходять на конкретні цілі відповідно до ст. 8 Закону України «Про Державний бюджет України на 2002 рік».

Спеціальний фонд кошторису складається з наступних надходжень:

1) власні надходження:

— спеціальні кошти;

— кошти на виконання окремих доручень;

— інші власні надходження:

2) субвенції, отримані з бюджетів інших рівнів;

3) інші доходи.

При цьому до складу коштів спеціального фонду не відносяться депозитні суми.

Спеціальний фонд кошторису представляє собою звід показників по всім джерелам надходження коштів у цей фонд і відповідним напрямкам їх використання (по видах). Розподіл видатків спеціального фонду кошторису здійснюється у межах надходжень, запланованих на цілі по даному фонду.

Планування й напрямки використання спеціальних коштів бюджетних установ здійснюються у відповідності з Порядком № 17.

Формування дохідної частини спеціального фонду здійснюється на підставі розрахунків доходів, які складаються по кожному джерелу доходів, заплановані на наступний рік. При складанні цих розрахунків враховуються наступні показники: обсяг наданих тих або інших платних послуг, а також інші

розрахункові показники (площа приміщень і вартість устаткування, іншого майна, зданого в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувань музеїв, виставок і т.п.) і розмір плати розраховуючи на одиницю показника, що повинен встановлюватися відповідно до законодавства; прогнозні надходження зборів (обов'язкових платежів) у спеціальний фонд бюджету. На підставі зазначених показників визначається сума доходів на наступний рік по кожному джерелу надходження з урахуванням конкретних умов роботи бюджетної установи. При формуванні показників, на підставі яких визначаються доходи планового періоду, обов'язково повинен враховуватися рівень їхнього фактичного виконання за останній звітний рік, а також очікуваного виконання за період, що передує плановому.

У випадку якщо при плануванні спеціального фонду кошторису заплановані доходи перевищують заплановані видатки, розраховані на реалізацію заходів спеціального призначення відповідно до законодавства, бюджетна організація повинна передбачити напрямок зазначених коштів на пріоритетні заходи, необхідні для виконання основних функцій, але не забезпечені (або частково забезпечені) видатками загального фонду. Оскільки такі видатки планується здійснювати за рахунок надходжень зі спеціального фонду, вони передбачаються в кошторисі по спеціальному фонду.

Тимчасово вільні кошти спеціального фонду можуть направлятися на видатки, фінансування яких повинне здійснюватися за рахунок коштів загального фонду кошторису доходів і видатків бюджетної установи, на здійснення видатків по захищених статтях видатків загального фонду Державного бюджету України з наступним їхнім відшкодуванням.

Рішення про напрямок позабюджетних коштів на бюджетні видатки і їхнє відшкодування приймається розпорядником позабюджетних коштів самостійно й оформлюється наказом по установі. Про це розпорядник коштів повинен письмово повідомити відповідний орган Державного казначейства, на території якого він перебуває.

Видатки спеціального фонду Державного бюджету України на 2002 рік здійснюється винятково через спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ і організацій, відкритих в органах Державного казначейства України.

### **3. ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ НА СПЕЦІАЛЬНИХ РЕЄСТРАЦІЙНИХ РАХУНКАХ**

Для обліку позабюджетних коштів бюджетних установ на ім'я територіальних органів Державного казначейства в установах банків, де відкрито єдиний казначейський рахунок, відкривається спеціальний рахунок по всіх видах позабюджетних коштів, або спеціальні рахунки по кожному виду бюджетних коштів. Кількість рахунків для обліку позабюджетних коштів, відкритих на ім'я органів Державного казначейства, визначається ними самостійно, але не більше 4.

Основні вимоги до відкриття спеціальних реєстраційних рахунків в органах Державного казначейства встановлені Інструкцією № 32.

На спеціальні реєстраційні рахунки бюджетних установ в органах Державного казначейства України зараховуються кошти, що надходять на ім'я цих установ. Такі кошти можуть надходити як від підприємств, установ, організацій, фізичних осіб, так і від вищестоящих і підлеглих установ на утримання й виконання

доручень. Відправник коштів у розрахункових документах (платіжних дорученнях, квитанціях і ін.) у графі «Призначення платежу» указує номер спеціального реєстраційного рахунку, на який повинні бути зараховані кошти, і перераховує їх на спеціальний рахунок органу Державного казначейства України, відкритий по виду позабюджетних коштів. Органи Державного казначейства України, у свою чергу, зараховують кошти на спеціальні реєстраційні рахунки установи по видах позабюджетних коштів.

Далі розглянемо порядок обліку позабюджетних коштів, одержаних бюджетними організаціями.

#### **4. ОБЛІК СПЕЦІАЛЬНИХ КОШТІВ**

**До спеціальних коштів** відносяться доходи від позабюджетної діяльності установ, одержання яких передбачене відповідними нормативно-правовими актами.

Перелік власних надходжень бюджетних установ і організацій затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2000 р. № 146 (далі - наказ № 146).

До спеціальних коштів, зокрема, відносяться:

- кошти від надання платних послуг бюджетними установами й організаціями (далі - установи) і інших надходжень установ відповідно до діючого законодавства (крім платних послуг по утриманню дітей у дошкільних установах і проживанню в гуртожитках навчальних закладів, встановлених постановою Кабінету Міністрів України від 20 січня 1997 року № 38 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися державними навчальними закладами»);

—орендна й квартирна плата, інші надходження від експлуатації будинків і приміщень, основних коштів, що безпосередньо належать установам, а також надходження від субарендаторів за спільне господарське обслуговування приміщень (паливо, освітлення й т.п.);

—кошти, що надходять від надання транспортних послуг з перевезення населення, вантажів, ремонту транспортних засобів, інших механізмів, користування стоянками, які перебувають на території установи або йому належать;

—кошти, отримані від надання послуг з організації й проведення свят, платних вечорів, зустрічей, спектаклів, концертів, екскурсій, спортивних і показових виступів, атракціонів, змагань, за розробку сценаріїв, надання послуг зв'язку, кіно-, фото-, теле-, відео- і аудіо послуг, експлуатацію спортивного й культурного інвентарю, устаткування, спорядження, тренажерів;

—вхідна плата в музеї, на виставки, у картинні галереї, планетарії, заповідники, надходження від продажу репродукцій художніх творів, копій з музейних документів;

—надходження від користувачів бібліотек за зіпсовані й загублені книги;

—плата за надання інформаційних, рекламних і поліграфічних послуг, за виконані замовлення по перекладу іноземної літератури, складання рефератів і бібліографічних довідок по вітчизняній і іноземній літературі, а також за

виготовлення фоторепродукцій книг, статей, випуск і поширення буклетів, програм, листівок, малотиражних газет, плакатів, медалей і т.п.;

— надходження від господарсько-виробничої діяльності допоміжних, учбово-допоміжних підприємств і господарств, які не переведені на статутне положення, відповідають профілю роботи установи й передбачені положенням про цю установу;

— кошти, отримані установами й організаціями від реалізації необоротних активів (крім будинків і споруджень) і інших матеріальних цінностей (у тому числі списаних), за здані у вигляді лома й відходів чорних, кольорових металів, дорогоцінних каменів (у тому числі відходи від використання фотоматеріалів і кіноплівки), драг коштовні камені, у розмірах, які у відповідності із законодавством залишаються в розпорядженні установи;

— кошти, отримані за видачу ліцензій, дозволів, які згідно діючому законодавству залишаються у розпорядженні установи, видачу сертифікатів якості, реєстраційних свідоцтв, квитків, паспортів, посвідчень, довідок, контрольних карток обліку;

— кошти, отримані від організацій (і проведені роботи) лекцій, лекторських курсів, семінарів, кружків, секцій, консультаційних центрів і спеціалізованих груп, від надання консультацій, проведення тестування й стажування;

— кошти, які одержують науково-дослідні інститути від господарюючих організацій і осіб на утримання науково-консультаційних пунктів і груп підготовки фахівців зі здачі кандидатських іспитів, вступних іспитів в аспірантуру, а також за керівництво аспірантами.

— кошти, які надходять відповідно договорам за виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт, послуг (науково-дослідні, проектні, конструкторські, технологічні) і спеціальних робіт (експериментальні, аналітичні, прогнози, експертизи, випробування, дослідництво, спостереження й ін.);

— надходження коштів до фонду загальнообов'язкового утворення:

а) від реалізації продукції пришкольніх ділянок, садів, віноградників, городів;

б) від заготівельних організацій за здачу шкільними колективами насіння і т.п.;

в) за роботи, проведені шкільним колективами;

— кошти, які надійшли установам від підприємств, організацій і фізичних осіб за виконану їх контингентом роботу (хворими, студентами й ін.), а також за роботу в майстернях цих установ і залишаються в установах відповідно до законодавства;

— плата за суміші для годівлі, що виготовляються молочними кухнями;

— суми, які згідно діючому законодавству одержують станції переливання крові за відпустку донорської крові; її компонентів і виготовлених з них препаратів;

— надходження коштів за мозкову тканину, що заготовлюють бюро судово-медичної експертизи для потреб виробництва гемостатичної губки на заводах бактеріальних препаратів;

— кошти, які одержують медичні установи за виготовлення й реалізацію ретроплацентарної крові;

— плата за протези (зубні, вушні, очні) і контактні лінзи, включаючи вартість роботи й матеріалів;

— кошти установ соціального забезпечення, що надходять від діяльності

допоміжних сільських господарств і лікувально-виробничих майстерень при будинках-інтернатах для старих і інвалідів;

— плата за утримування підопічних у психіатричних пансіонатах, будинках-інтернатах для старих і інвалідів, які мають працездатних дітей або родичів, зобов'язаних відповідно до законодавству їх утримувати;

— плата самотніх громадян за їхнє надомне обслуговування в розмірах, встановлених законодавством;

— плата за медичне обслуговування осіб у спеціалізованих прийомних відділеннях установ охорони здоров'я;

— кошти, які у встановленому порядку одержують медичні установи від окремих категорій громадян за проведення медичних оглядів, а також від організацій і установ за обов'язкові медичні огляди осіб, які в них працюють;

— кошти, одержувані установами агропромислового комплексу на договірних засадах від інспектування підкарантинних матеріалів; знезаражування в камерах, контейнерах; виготовлення й реалізації засобів захисту тварин, коштів ветеринарної медицини; від робіт (послуг), пов'язаних із захистом рослин і тварин, якщо надання таких платних послуг передбачено законодавством;

— надходження від реалізації продукції і послуг установами державної сміттєвипробувальної мережі, державними центрами по охороні плодородія ґрунтів і якості продукції машино випробувальними станціями;

— кошти, отримані від морських торгових портів;

— кошти, отримані установами ветеринарної медицини від проведення терапевтичних, хірургічних, акушерсько-гінекологічних, протиепізоотичних, санітарно-гігієнічних заходів, імунізації тварин, відповідно до затвердженого переліку; дезінфекції, дератизації, дегельмінтизації, а також ветеринарно-санітарний експертизи продуктів тваринного й рослинного походження, реалізованих на ринках, ярмарках (крім дослідження м'яса на трихінельоз);

— кошти органів архітектури й комунального господарства, що утворюються за рахунок надходжень плати від забудовників за виконані роботи з відведення земельних ділянок і видачі архітектурно-планувальних завдань;

— кошти, одержувані спеціалізованими монтажньо-експлуатаційними підрозділами системи органів внутрішніх справ за роботи з установки, ремонту й уведенню в експлуатацію технічних коштів регулювання дорожнього руху, які виконуються по господарських договорах з підприємствами й господарськими організаціями;

— кошти, отримані від надання послуг із проведення аварійно-рятувальних, ремонтно-будівельних і вантажно-розвантажувальних робіт;

— кошти, отримані установами за вибрактованих і проданих тварин.

Спеціальні кошти, що надходять бюджетним організаціям від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції й т.п., використовуються на конкретні цілі, передбачені кошторисом установи. Із цією метою в наказі № 146 зазначені напрямки використання отриманих спеціальних коштів.

Далі розглянемо особливості обліку найпоширеніших видів спеціальних коштів: доходів від надання платних послуг, виконання науково-дослідних робіт, реалізації продукції підсобних господарств.

#### 4.1 ОБЛІК ПЛАТНИХ ПОСЛУГ

Відповідно до діючого законодавства бюджетні організації можуть надавати різні платні послуги. Кабінетом Міністрів України розроблені відповідні переліки платних послуг, які можуть надаватися бюджетними організаціями.

У бухгалтерському обліку для обліку операцій по наданню платних послуг використовуються такі субрахунки:

- 301 «Каса в національній валюті»;
- 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів»;
- 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів»;
- 674 «Розрахунки по спеціальних видах платежів»;
- 711 «Доходи по спеціальних коштах»;
- 811 «Видатки по спеціальних коштах».

Облік руху грошових коштів ведеться на субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів», якщо бюджетна установа не переведена на казначейське обслуговування, або на субрахунку 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів» — при казначейському обслуговуванні.

Надходження спеціальних коштів може здійснюватися шляхом безготівкових розрахунків або шляхом внесення коштів у касу бюджетної організації. Прийом наявних коштів у касу бюджетної організації і їхній облік здійснюється відповідно до вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 19.02.2001 р. № 72, зі змінами й доповненнями. Спеціальні кошти, що надійшли в касу бюджетних установ, підлягають здачі на відповідний рахунок по спеціальним коштам. Варто мати на увазі, що використання спеціальних коштів без попереднього зарахування на рахунок заборонено.

Суми, що надійшли на поточний (бюджетний), реєстраційний рахунок або в касу, відображають по дебету субрахунків 301, 313, 323 у кореспонденції з кредитом субрахунків:

364 «Розрахунки з іншими дебіторами» - при надходженні плати за навчання у вищих навчальних закладах, при одержанні коштів за оренду приміщень, квартирну плату, за послуги транспорту й інші платні послуги;

674 «Розрахунки по спеціальних видах платежів» - при надходженні плати за утримування дітей у школах-інтернатах».

Інакше кажучи, по дебету субрахунків 301, 313, 323 відображається надходження спеціальних коштів бюджетних установ, повний перелік яких був наведений вище.

По кредиту субрахунків 313, 323 відображається здійснення видатків за рахунок спеціальних коштів.

Операції по руху спеціальних коштів відображаються в накопичувальній відомості ф. № 382 (меморіальному ордері № 3).

**Доходи по спеціальним коштам** бюджетних організацій ураховують на рахунок 711 «Доходи по спеціальних коштах».

По кредиту субрахунку **711** записуються суми нарахованої плати за навчання, за підготовку кадрів і інші види спеціальних коштів.

Облік операцій по нарахуванню доходів по спеціальним коштам (субрахунок 711 «Доходи по спеціальних коштах», ведеться в накопичувальній відомості ф. № 409 (меморіальний ордер № 14).

Для обліку **фактичних видатків за рахунок спеціальних коштів** призначений субрахунок 811 «Видатки по спеціальним коштам».

Операції, пов'язані з використанням спеціальних коштів, відображаються по дебету субрахунку 811 у кореспонденції із субрахунками по обліку виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків, власного капіталу, зобов'язань.

У бухгалтерському обліку операції по наданню платних послуг бюджетні організації відображають наступними записами:

№ з/п	Господарські операції	Дт	Кт
1	Нараховано плату за утримання дітей у школах-інтернатах	674	642
2	Надійшла плата за утримання дітей у школах-інтернатах	301,313, 323	674
3	Нараховано плату за надання послуг з оренди приміщень	364	741
4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	811	641
5	Надійшли кошти за оренду приміщень	313,318,3 23	364
6	Виділені з отриманих коштів доходи, що відносяться до спеціальних коштів	741	711
7	Нараховано плату за навчання учнів у гуртках при школах, за навчання понад встановлену програму	674	711
8	Надійшли кошти за навчання учнів у гуртках при школах, за додаткові навчальні програми, за навчання в ліцеях і гімназіях	313, 323	674
9	Нараховано плату в навчальних закладах професійно-технічного напрямку за підготовку кадрів і підвищення кваліфікації	364	711
10	Надійшли кошти за підготовку кадрів і підвищення кваліфікації	313,323	364
11	Нараховано плату за навчання у вищих навчальних закладах	364	711
12	Надійшла плата за навчання у вищих навчальних закладах	301,313, 323	364
13	Нараховано плату за комунальні послуги зданого в оренду приміщення	364	811
14	Надійшли кошти на відшкодування касових видатків по комунальним послугам зданого в оренду приміщення	313,323	364
15	Здійснено видатки за рахунок спеціальних коштів (сума без ПДВ)	811	301,313, 323,364, 675
	Сума ПДВ віднесена:		
	— до складу податкового кредиту	641	364,675
	— до видатків	811	364,675



#### 4.4.2 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ПО ВИКОНАННЮ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ РОБІТ

Бюджетні установи можуть по замовленню підприємств і організацій надавати послуги по виконанню науково-дослідних, дослідно-конструкторських робіт.

У бухгалтерському обліку для відображення операцій по виконанню науково-дослідних робіт використовуються наступні субрахунки:

351 «Розрахунки із замовниками по авансах на науково-дослідні роботи»;

634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»;

723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами»;

823 «Видатки на науково-дослідні роботи за договорами».

**На субрахунку 351 «Розрахунки із замовниками по авансах на науково-дослідні роботи»** ураховуються аванси, отримані від замовників у рахунок виконання науково-дослідних робіт за договорами.

Суми отриманих авансів записуються по кредиту субрахунку 351 і дебету субрахунку 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів» або 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів».

**Субрахунок 634 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті»** застосовується для обліку розрахунків із замовниками за виконані науково-дослідні роботи відповідно до договорів. По дебету субрахунку 634 відображається вартість виконаних науково-дослідних робіт (договірна вартість), оформлена у відповідному порядку актом приймання-здачі виконаних робіт, у кореспонденції із субрахунком 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

По кредиту субрахунку 634 ведеться облік сум, що надійшли, від замовників, за виконані науково-дослідні роботи (не як передоплата) і суми авансів, що надійшли, від замовників, при цьому дебетуються субрахунки 313 «Поточні рахунки для обліку спеціальних коштів» або 323 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку спеціальних коштів» і 351 «Розрахунки із замовниками по авансах на науково-дослідні роботи» відповідно.

Для обліку видатків, пов'язаних з виконанням науково-дослідних, конструкторських робіт, Планом рахунків передбачений субрахунок **823 «Видатки на науково-дослідні роботи за договорами»**. При укладанні договору на виконання науково-дослідних робіт у вартість робіт включаються всі видатки, пов'язані з виконанням теми (роботи), у тому числі й видатки на придбання спеціального устаткування, необхідного для проведення робіт. Спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт, ураховується по дебету субрахунку 823. По дебету субрахунку 823 ураховуються всі видатки, пов'язані з виконанням науково-дослідних робіт, зокрема, вартість матеріалів, заробітна плата, нарахування на заробітну плату й ін.

Фактична вартість виконаних науково-дослідних робіт списується з кредиту субрахунку 832 у дебет субрахунку 723 «Реалізація науково-дослідних робіт за договорами».

У бухгалтерському обліку операції по виконанню науково-дослідних робіт бюджетними організаціями відображаються наступними записами:

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Надійшов аванс від замовника	312,323	634
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	641/1	641
3	Придбано спеціальне устаткування для виконання науково-дослідних робіт (без ПДВ)	203,	364,675
	На суму ПДВ:		
	- якщо ПДВ включено до податкового кредиту	641	364,675
	- якщо ПДВ не включено до податкового кредиту	823	364,675
4	Передано спеціальне устаткування зі складу в науковий підрозділ для виконання науково-дослідних робіт	823	203
	Одночасно спеціальне устаткування зараховується на за балансовий рахунок 02	02	-
5	Видані зі складу матеріали для виконання науково-дослідних робіт	823	201,231,234
6	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виконанням науково-дослідних робіт	823	661
7	Нараховано обов'язкові збори	823	651,652,653
8	Списано видатки на відрядження (на підставі затвердженого авансового звіту)	823	362
9	Передано виконані науково-дослідні роботи замовникам (під час підписання акту)	634	723
10	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	723	641/1
11	Списано фактичну вартість виконаних науково-дослідних робіт	723	823
12	Зроблено залік авансів, отриманих від замовників	351	634
13	Вартість спеціального устаткування, не повернутого замовникові після закінчення робіт, оприбуткована як:		
	- основні засоби	104,106	131,401
	- малоцінні й швидкозношувані предмети	221	411
	- матеріали	231,234	681,701,702
	Одночасно вартість спеціального устаткування списується із за балансового рахунку 02	-	02

#### 4.4.3 ОБЛІК ОПЕРАЦІЇ ПО ВИГОТОВЛЕННЮ ПРОДУКЦІЇ

Бюджетні організації можуть одержувати доходи від реалізації продукції, виготовленої виробничими (навчальними) майстернями.

Для обліку операцій по виготовленню й реалізації продукції Планом рахунків передбачені наступні субрахунки:

241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень»;

721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»;

821 «Видатки виробничих (навчальних) майстерень».

Видатки, пов'язані з випуском продукції (виробів) виробничими (навчальними) майстернями, враховуються на субрахунку **821 «Видатки виробничих (навчальних) майстерень»**. Крім того, на субрахунку 821 враховуються також видатки по виданню друкованої продукції.

У дебет субрахунку 821 відносять всі витрати, пов'язані з виготовленням виробів: вартість витрачених матеріалів, заробітна плата, нарахування на неї й ін.

Оприбуткування готових виробів і продукції, переданих з виробництва на склад, відображається записом по дебету субрахунку **241 «Вироби виробничих (учбових) майстерень»** і кредиту субрахунку **821 «Видатки виробничих (навчальних) майстерень»**. Готові вироби оприбутковують на складі на підставі актів приймання або інших документів.

Вартість реалізованої готової продукції, виробів виробничих (учбових) майстерень відображають по дебету субрахунку **721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень»** і кредиту рахунку **241 «Вироби виробничих (навчальних) майстерень»**.

У бухгалтерському обліку операції по виготовленню продукції бюджетними організаціями відображають наступними записами:

№	Найменування господарської операції	Дт	Кт
1	Передано матеріали на виготовлення продукції	821	203
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виготовленням продукції (виробів)	821	661
3	Нараховано обов'язкові збори	821	651,652,653,6
4	Оприбутковано готові вироби й продукцію, передані з виробництва на склад	241	821
5	Реалізовано готові вироби й продукцію виробничих (навчальних) майстерень	675	721
6	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	721	641
7	Списано собівартість реалізованої продукції	721	241
8	Надійшли кошти	301,313	675

Бюджетні організації, що одержують доходи від надання платних послуг, виконання робіт, реалізації продукції й іншої діяльності й відповідно до кошторису доходів і видатків, складають звіт ф. № 4-1 «Звіт про надходження й використання спеціальних коштів».

#### 4.5 ОБЛІК СУМ ЗА ДОРУЧЕННЯМИ

Кошти, отримані бюджетною організацією для виконання окремих доручень, вважаються **сумами за дорученнями**.

Відповідно до Переліку № 146 до коштів, отриманх установою на виконання окремих доручень, відносяться:

- 1) кошти для проведення розрахунків:
  - с молодими фахівцями;
  - на виплату стипендій студентам;
  - на виплату матеріальної допомоги й доплат до державних стипендій за рахунок коштів замовників;
  - на придбання методичної літератури й навчальних посібників для студентів заочної форми навчання;
- 2) кошти на придбання замовлених у централізованому порядку бланків документації по бухгалтерському обліку, звітності, статистиці;
- 3) кошти, які відповідно до рішень уряду надійшли на ім'я установи для виконання окремих доручень;
- 4) добровільні компенсації хворих за надані їм медичні послуги лікувальними-і санітарно-профілактичними установами;
- 5) кошти, отримані на медичне обслуговування громадян по договорах добровільного медичного страхування;
- 6) кошти, отримані державним органом, що здійснює державний пробірний контроль, від казенних підприємств пробірному контролю для придбання замовлених у централізованому порядку державних пробірних клейм, пробірних голок, стандартних зразків, пробірних каменів, спеціального устаткування, спеціальних бланків;
- 7) отримані страхові суми у випадку настання страхового випадку;
- 8) інші кошти, одержані установами від підприємств, установ, організацій і приватних осіб для виконання окремих доручень, а також благодійні внески й пожертвування, отримані відповідно до діючого законодавства.

Використання сум за дорученнями здійснюється винятково на здійснення видатків, зазначених у дорученнях.

Для обліку операцій з коштами, одержаними для виконання окремих доручень, використовуються субрахунки 314 «Поточні рахунки для обліку сум за дорученнями», 324 «Спеціальний реєстраційний рахунок для обліку сум за дорученнями», 673 «Розрахунки по коштам, отриманим на видатки за дорученнями».

Надходження на поточні, спеціальний реєстраційний рахунки коштів для виконання окремих доручень відображається по дебету субрахунків 314, 324 і кредиту субрахунку 673. Витрачені суми при виконанні доручень і повернуті суми невикористаних коштів списуються з кредиту субрахунків 314, 324 у дебет субрахунку 673.

№	Зміст господарської операції	Дт	К
1	Перераховано постачальникам згідно із пред'явленими		
	пред'явленими рахунками		
	— у порядку планових платежів	361	314, 324

	— шляхом попередньої оплати	364	314, 324
	— після надходження матеріальних цінностей	675	314, 324
<b>2</b>	Списана на фактичні видатки вартість послуг із замовлення транспорту	813	364, 675
<b>3</b>	Надійшли на поточні, спеціальний реєстраційний рахунки кошти	314, 324	364, 675
<b>4</b>	Надійшли <b>кошти</b> для централізованого придбання бланків, літератури, для виплати іменних стипендій	314, 324, 662	673
<b>5</b>	Витрачено отримані кошти для придбання бланків, виплати стипендій	673	314, 324, 662

До сум за дорученням, крім коштів, що надходять для виконання певних доручень, відносяться кошти, що надходять як благодійні внески й пожертвування. Відповідно до вимог Інструкції № 63 і Порядку № 27 такі надходження повинні мати письмове підтвердження мети внесків (лист, заява або відповідні записи спонсора на розрахункових документах і т.п.).

Вимоги до одержання, використання й обліку благодійних (добровільних) внесків і пожертвувань від юридичних і фізичних осіб бюджетними установами встановлені наступними документами:

— Законом України «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.99 р. № 1192-XIV;

— Порядком одержання благодійних (добровільних) внесків і пожертвувань від юридичних і фізичних осіб бюджетними установами й закладами освіти, охорони здоров'я, культури, науки, спорту й фізичного виховання для потреб їхнього фінансування, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України 04.08.2000 р. № 1222 (далі - Порядок № 1222);

— Порядком бухгалтерського обліку й звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги, затвердженим наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. № 113.

Відповідно до Порядку № 1222 благодійні внески можуть надаватися благодійниками набувачам (бюджетним установам) у грошовій формі для потреб їхнього фінансування по напрямках видатків. У випадку, якщо добродійником конкретні цілі використання не визначені, шляхи напрямку благодійного внеску визначаються керівником установи-набувача, виходячи з першочергових потреб, пов'язаних винятково з основною діяльністю установи (на придбання матеріалів, продуктів харчування, устаткування й ін.). У той же час керівникам установ набувачів благодійних внесків варто мати на увазі, що отримані кошти не можуть бути спрямовані на виплату заробітної плати працівникам установ закладів освіти, охорони здоров'я, культури, спорту й фізичного виховання а також те, що благодійні внески можуть замінити плату за надання одержувачами благодійної допомоги платних послуг.

Після одержання благодійного внеску набувачеві варто внести зміни до спеціального фонду кошторису доходів видатків відповідно до вимог Порядку № 17.

У бухгалтерському обліку благодійні внески, отримані бюджетною установою, відображаються наступними записами:

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
---	------------------------------	---------------	----------------

1	Отримано благодійні (добровільні) внески й пожертвування	301,302,314, 318,324	713/1
2	Використано отримані благодійні внески	364, 675	314, 324
3	Списано видатки, зроблені за рахунок коштів, що надійшли як благодійні внески	813/1	364, 675

Бюджетні організації, що одержують кошти на виконання певних доручень, складають звіт ф. № 4-1 «Звіт про надходження й використання сум за дорученнями».

#### 4.6 ОБЛІК ІНШИХ ВЛАСНИХ НАДХОДЖЕНЬ

Відповідно до Переліку № 146 до інших власних надходжень бюджетних організацій відносяться:

- плата за утримання дітей у дошкільних закладах;
- плата за навчання в державних школах естетичного виховання дітей;
- кошти, що надходять на харчування дітей в інтернатах при школах і в групах продовженого дня;
- плата за користування гуртожитком при вищих навчальних закладах і закладах післядипломного навчання;
- кошти, які надійшли на рахунок професійно-технічного навчального закладу або залишаються навчальному закладу від сум, що надійшли за роботи, виконані учнями, відповідно до законодавства;
- кошти працівників за харчування, отримане за місцем роботи;
- кошти, що надходять як часткова компенсація вартості спортивної форми, що видається відповідно до діючого законодавства спортсменам, учням спортивних закладів;
- відрахування від госпрозрахункових установ і організацій, що перебувають у веденні установ, якщо це передбачено чинним законодавством;
- кошти, що надходять від діяльності закладів громадського харчування, що належать бюджетним установам і організаціям;
- кошти, одержані установами від реалізації путівок на туристичні й спортивні бази, у пансіонати, санаторно-курортні заклади й заклади відпочинку;
- відрахування від вартості будівництва на утримання служб замовника відповідно до законодавства;
- кошти, отримані на договірних засадах за надання лікувально-профілактичної допомоги працівникам державних органів, підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності й фізичних осіб.

Кошти, отримані бюджетними установами, використовуються строго відповідно до мети, передбаченої кошторисом доходів і видатків.

Бухгалтерський облік коштів, що відносяться до інших власних надходжень, здійснюється на наступних субрахунках:

316 «Поточні рахунки для обліку інших власних надходжень»;

326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших власних надходжень»;

364 «Розрахунки з іншими дебіторами»;

633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи й надані послуги із власних надходжень»;

674 «Розрахунки по спеціальних видах платежів»;

712 «Доходи по іншим власним надходженням»;

714 «Кошти від батьків за надані послуги»;

812 «Видатки по іншим власним надходженням».

Розглянемо особливості застосування зазначених субрахунків.

На субрахунок **674 «Розрахунки по спеціальних видах платежів»** ведуться розрахунки:

—з батьками за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах;

—за навчання дітей у музичних школах;

—за утримання дітей у школах-інтернатах;

—з працівниками за формений одяг;

—за харчування дітей в інтернатах при школах.

Нарахування місячної плати за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах (дитячих яслах, дитячих садках, дитячих яслах-садах з короткочасним, денним, цілодобовим і круглогодичним перебуванням дітей) провадиться відповідно до Положення про порядок обчислення плати за утримання дітей у дошкільних і інтернатних закладах, затвердженим Міністерством освіти.

Порядок нарахування плати за утримання дітей у дошкільних закладах встановлений постановою Кабінету Міністрів України «Про невідкладні питання діяльності дитячих навчально-виховних закладів» від 23.03.92 р. № 143, зі змінами й доповненнями. Відповідно до зазначеного документа розмір плати батьків за одне відвідування дитячого дошкільного закладу становить не більше 70 % вартості харчування дитини в день.

Нарахування плати провадиться в останній робочий день кожного місяця за фактичні дні відвідування на підставі таблиця обліку відвідуваності дітей. Число днів відвідування визначається як різниця між кількістю днів відвідування за місяць відповідно до календарного графіка роботи дитячої установи й кількістю пропущених дитиною днів, зазначеним у таблиці. При невідвідуванні дитиною дитячої дошкільної установи плата за пропущені дні зараховується в наступних платежах.

У бухгалтерії ведуться відомості по розрахунках з батьками за утримання дітей (ф. № 327), куди й записуються нараховані суми.

Кошти, що надійшли від батьків за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах, враховуються на субрахунок 714 «Кошти від батьків за надані послуги».

На суму нарахованої плати за утримання дітей у дитячих дошкільних установах провадиться запис по дебету субрахунку 674 «Розрахунки по спеціальних видах платежів» і кредиту субрахунку 714. На суми, що надійшли від батьків, кредитується субрахунок 674 і дебетуються субрахунку 301, 316, 326. Ці суми записуються в картку ф. № 294-6 або в книгу ф. № 294.

Аналітичний облік розрахунків за утримання дітей ведеться у відомості по розрахунках з батьками ф. № 327.

У централізованих бухгалтеріях на підставі відомостей ф. № 327 складається звід відомостей по розрахунках з батьками на утримання дітей (ф. № 406) (меморіальний ордер № 15).

У дитячих дошкільних закладах, що ведуть облік самостійно, меморіальний ордер № 15 складається у встановленому порядку на підставі загальної суми нарахованої плати по графі «Нараховано за дні відвідування» відомості ф. № 327.

Розрахунок місячної плати за утримання дітей у школах-інтернатах, за навчання дітей у музичних школах провадиться у встановленому порядку аналогічним чином.

Нарахування плати за харчування дітей провадиться на підставі списків, складених по групі. Плата за харчування дітей в інтернатах при школах вноситься батьками у встановлений термін.

При наявності в інтернатах при школах харчоблоків плата може прийматися продуктами харчування. Прийом від батьків продуктів харчування провадиться за накладною (вимогою) (ф. № 434), що виписується в трьох екземплярах: перший передається в бухгалтерію, другий - матеріально відповідальній особі й третій - особі, що здала продукти. У накладній (вимозі) вказується: від кого надійшли продукти, найменування продуктів харчування, кількість (вага, ціна, сума, дата надходження на склад, а також розписка особи в прийнятті продуктів.

На суму нарахованої плати за харчування дітей провадиться запис по дебету субрахунку 674 «Розрахунки по спеціальних видах платежів» і кредиту субрахунку 712 «Доходи по іншим власним надходженням».

На суму плати, що надійшла, кредитується субрахунок 674 і дебетується субрахунку 301 «Каса в національній валюті» - при внесенні в касу, 316 «Поточні рахунки для обліку інших власних надходжень», 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших власних надходжень» - при надходженні на поточний або спеціальний реєстраційний рахунок, 232 «Продукти харчування» - при внесенні продуктів харчування.

Аналітичний облік розрахунків з батьками ведеться у відомості ф. № 327.

До інших власних надходжень також відносяться кошти, що залишаються в розпорядженні навчальних закладів професійно-технічного закладу від сум, отриманих за роботи, виконані учнями.

У бухгалтерському обліку розрахунки із замовниками за виконані роботи або надані послуги й за реалізовані готові вироби, а також розрахунки з підприємствами й організаціями за роботи, виконані учнями в процесі виробничого навчання в навчальних закладах професійно-технічного утворення враховуються на субрахунку 633 «Розрахунки із замовниками за виконані роботи й надані послуги із власних надходжень».

Вартість наданих послуг, реалізованих готових виробів, виготовлених в учбово-виробничих майстернях відображається записом по дебету субрахунку 633 і кредиту субрахунків 669 «Інші розрахунки за виконані роботи», 721 «Реалізація виробів виробничих (навчальних) майстерень», 713 «Доходи по іншим коштам». Аналогічний запис здійснюється на суми винагород, що підлягають виплаті учням навчальних закладів за виконані ними роботи на підприємствах і в організаціях, і суми, спрямовані на розширення навчальної бази, поліпшення культурно-битового обслуговування учнів і т.ін.

Надходження коштів записується по дебету субрахунків 316 «Поточні рахунки для обліку інших власних надходжень», 326 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших власних надходжень» і кредиту субрахунку 633.

У бухгалтерському обліку операції з обліку інших власних надходжень бюджетних організацій відображаються наступними записами:



1	Нараховано плату за утримання дітей у дитячих дошкільних установах	674	712
2	Надійшла плата за утримання дітей у дитячих дошкільних установах	301,316,326	674
3	Повернуто плату за утримання дітей у дитячих дошкільних установах	674	301
4	Нараховано плату за користуванням гуртожитком	364	712
5	Надійшла плата за користування гуртожитком	301,316,326	364
6	Нараховано суми винагороди, що підлягають виплаті учням системи професійно-технічного утворення за виконані ними роботи на підприємствах у період виробничого навчання-і суми, відраховані в розпорядження навчальних закладів у встановленому порядку	633	669, 712
7	Надійшли від підприємств на поточні, спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших власних надходжень навчальних закладів системи» професійно-технічного утворення відповідні суми за роботи, виконані учнями в період виробничого навчання	316, 326	633
8	Нараховано плату за утримання дітей в інтернатах при школах	674	712
9	Поступила плата за харчування дітей в інтернатах при школах	301,316,326	674
10	Здійснені відповідні видатки за кошти, що відносяться до інших власних надходжень	812	301,316,326,3 61 362 364
11	Видано робітникам формений одяг	401 674	114
12	Відновлено видатки на придбання форменого одягу	674	801,802
13	Надійшла оплата за формений одяг	301,311	674
14	Нараховано плату за харчування працівників	674	712
15	Надійшла плата за харчування працівників	301,316,	674

Бюджетні організації, що одержують доходи, які відносяться до інших власних надходжень, складають звіт ф. № 4-4 «Звіт про рух інших власних надходжень».



## 4.7 ОБЛІК ДЕПОЗИТНИХ СУМ

Відповідно до роз'яснень НБУ, наведеними в листі від 09.08.2000 р. № 25-211/1585, бюджетним організаціям надане право на відкриття спеціального рахунку для обліку депозитних сум. До депозитних сум відносяться кошти, що надходять у тимчасове розпорядження установ, і при настанні відповідних умов підлягають поверненню.

Відмінною рисою депозитних коштів від всіх розглянутих вище є те, що планування надходжень по цих сумах не здійснюється. Це пов'язано з тим, що депозитні суми не мають ніякого відношення до виконання кошторису доходів і видатків. У зв'язку із цим депозитні кошти не включені в спеціальний фонд бюджетних установ, а враховуються окремо.

У бухгалтерському обліку для обліку операцій з депозитними сумами використовуються наступні субрахунки:

315 «Поточні рахунки для обліку депозитних сум»;

325 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум»;

672 «Розрахунки по депозитних сумах».

Порядок зберігання й використання установами депозитних сум в іноземній валюті, що перебувають як на території України, так і за кордоном, встановлюється відповідними міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади за узгодженням з Міністерством фінансів України. Зберігання на рахунках депозитних сум обмежується строками, встановленими депозитним договором.

Незатребувані депозитні суми, що перебувають на поточному або спеціальному реєстраційному рахунку установи, після закінчення строків їхнього зберігання підлягають перерахуванню в дохід відповідного бюджету.

Кореспонденція рахунків по обліку операцій з депозитними сумами наведена в таблиці

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Надійшли депозитні суми в касу, на поточні, спеціальний реєстраційний рахунки	301,315,325	672
2	Перераховано депозитні суми за напрямками	672	301,315,325

Бюджетні організації, на адресу яких надходять кошти від фізичних і юридичних осіб для тимчасового зберігання і які при настанні відповідних умов перераховуються по призначенню, складають звіт ф. № 4-3 «Звіт про депозитні суми».

## 4.8 ОБЛІК ІНШИХ ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Крім власних надходжень, бюджетні організації можуть одержувати інші доходи.

Кошти установ, що відносяться до інших доходів, надходять від головних розпорядників коштів відповідно до розподілу за схемою бюджетного фінансування.

Планом рахунків для обліку інших доходів спеціального фонду передбачені такі субрахунки: 329 «Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших доходів спеціального фонду», 713 «Доходи по іншим коштам», 813 «Видатки за іншими коштами».

Бюджетні установи про отримані й використані суми інших доходів складають звіт ф. № 4-6 «Звіт про надходження й використання інших доходів» (спеціальний фонд).

