

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ У ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАДАХ



Цей практичний посібник містить рекомендації щодо ефективної організації бухгалтерського обліку у територіальних громадах та належного відображення активів та розрахунків у фінансовій звітності. Матеріал орієнтований на використання у своїй роботі посадовими особами місцевих фінансових органів та головних розпорядників бюджетних коштів, які відповідальні за ведення бухгалтерського обліку та звітність.

НАД ПОСІБНИКОМ ПРАЦЮВАЛИ:

Ірина Дрозд – експертка з бухгалтерського обліку та звітності, д.е.н., професор

Тетяна Ларікова – експертка з бухгалтерського обліку та звітності, к.е.н., доцент.

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Віталій Пилипів – радник з питань муніципальних фінансів «U-LEAD з Європою»

Інна Святна – радниця з питань муніципальних фінансів та управління Вінницького регіонального офісу «U-LEAD з Європою»

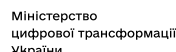
Олена Савченко – радниця з питань муніципальних фінансів та управління Кіровоградського регіонального офісу «U-LEAD з Європою»

Ірина Кондратюк – радниця з питань муніципальних фінансів та управління Рівненського регіонального офісу «U-LEAD з Європою»

Вікторія Корецька – радниця з питань муніципальних фінансів та управління Херсонського регіонального офісу «U-LEAD з Європою»

Ця публікація була підготовлена за підтримки Європейського Союзу і його держав членів Німеччини, Швеції, Польщі, Данії, Естонії та Словенії. Зміст цієї публікації є виключною відповідальністю її авторів та не може жодним чином сприйматися як такий, що відображає погляди Програми «U-LEAD з Європою», уряду України, Європейського Союзу і його держав-членів Німеччини, Швеції, Польщі, Данії, Естонії та Словенії. Усі права захищені.

Жодна частина публікації не може бути відтворена, перекладена, адаптована, збережена в пошуковій системі або передана будь-якою формою або будь-якими засобами без попереднього дозволу від «U-LEAD з Європою».



ЗМІСТ

1. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	6
Документообіг у системі бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	10
Нормативні документи до розділу.....	14
2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА	15
Нормативні документи до розділу.....	22
3. ОБЛІК ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	23
Визнання та первісна оцінка основних засобів.....	24
Придбання основних засобів	26
Самостійне виготовлення (створення) основних засобів.....	28
Безоплатне отримання основних засобів від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору)	31
Особливості обліку безоплатно отриманого майна у вигляді гуманітарної допомоги	35
Безоплатне отримання основних засобів між різними розпорядниками бюджетних коштів.....	39
Амортизація основних засобів та МНМА	44
Оцінка після первісного визнання та переоцінка основних засобів	46
Облік витрат на ремонт та поліпшення об'єкта основних засобів	46
Переоцінка основних засобів	51
Облік вибуття основних засобів	55
Передача майна добровольчим формуванням територіальних громад	59
Безоплатна передача основних засобів між різними розпорядниками бюджетних коштів.....	60
Внутрішньовідомча передача основних засобів	61
Відчуження основних засобів	62
Порядок зберігання основних засобів	64
Нормативні документи до розділу	64
4. ОБЛІК ТА ОЦІНКА ЗАПАСІВ	66
Визнання та первісна оцінка запасів	67
Облік придбання запасів	68
Облік безоплатно отриманих запасів	71
Облік вибуття запасів	75
Порядок зберігання запасів	77
Нормативні документи до розділу	78
5. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ	79
Сутність, види та рахунки обліку	80
Облік коштів на господарські потреби або видатки на відрядження	82
Повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах	84
Особливості обліку оренди державного та комунального майна у період воєнного стану	86
Облік списання безнадійної дебіторської заборгованості	89
Нормативні документи до розділу	92
6. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАРОБІТНОЮ ПЛАТОЮ, В ТОМУ ЧИСЛІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ	93
Фонд оплати праці та колективний договір	94

Матеріальна допомога	99
Нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ)	104
Утримання із заробітної плати	105
Податкова соціальна пільга	106
Відпускні для працівників бюджетних установ	107
Облік та розрахунки за е-лікарняними	112
Нормативні документи до розділу	120
7. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ	122
Обов'язкова інвентаризація: види, підстави	123
Організація інвентаризації	124
Процес інвентаризації	125
Оформлення результатів інвентаризації	126
Відображення в обліку втраченого майна	127
Пересортиця	136
Облік списання заборгованості за результатами інвентаризації	137
Організаційні аспекти проведення інвентаризації	139
Нормативні документи до розділу 7	140
8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ВІЙНИ	141
Суб'єкти звітності державного сектору, особливості на період воєнного стану	142
Організація складання показників доходів, витрат та фінансового результату в звітності	144
Види звітності, організація її складання та подання	153
Порядок складання Балансу (форма № 1-дс)	157
Порядок складання Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс)	166
Порядок складання Звіту про рух грошових коштів (форма № 3-дс)	178
Порядок складання Звіту про власний капітал (форма № 4-дс)	180
Порядок складання Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5-дс)	181
Нормативні документи до розділу 8	196
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	198

ПЕРЕДМОВА

Цей **практичний посібник «Бухгалтерський облік та звітність в територіальних громадах»** розроблено для допомоги бюджетним установам у застосуванні на практиці оновленої методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Матеріал базується на Національних положеннях (стандартах) з бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), Плані рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативних документах з бухгалтерського обліку та оподаткування установ. Бухгалтерський облік та звітність розглядаються у взаємозв'язку із податковим обліком, основні вимоги якого встановлено Податковим кодексом України.

При підготовці посібника враховано нормативні документи, які були введені в дію після початку воєнної агресії РФ з лютого 2022 року та внесли значні зміни до системи бухгалтерського обліку та звітності, обліку податків та платежів.

Посібник складається з восьми розділів, кожний з яких розкриває порядок організації бухгалтерського обліку основних облікових об'єктів та складання фінансової звітності бюджетних установ. Кожний розділ закінчується переліком нормативних документів відповідно до порядку їх появи за текстом. Наприкінці наводиться загальний перелік нормативних документів у алфавітному порядку.

Цей практичний посібник описує значну кількість практичних ситуацій з рішеннями, які обговорювались експертами спільно з бухгалтерами територіальних громад на семінарах та тренінгах. Тому він буде корисним насамперед для практикуючих бухгалтерів, фінансистів, фахівців юридичної служби, керівників органів місцевого самоврядування та інших установ державного сектору економіки.

1 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ



ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сільські, селищні, міські ради є органами місцевого самоврядування, що представляють відповідні територіальні громади та здійснюють від їх імені та в їх інтересах функції і повноваження місцевого самоврядування, визначені Конституцією України та іншими законами. Органи місцевого самоврядування та утворені ними виконавчі органи, установи, організації організовують ведення бухгалтерського обліку як обов'язкового виду обліку, який ведеться бюджетною установою. По – перше, про це говорить пряма норма ст.2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV), де зазначено, що всі юридичні особи, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність. Також цей Закон поширюється на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства. По-друге, складання бюджетної, фінансової, податкової, статистичної та інших видів звітності, де використовується грошовий вимірник, ґрунтується саме на даних бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку – сукупність елементів системи облікового процесу, спрямованих на побудову ефективного інформаційного забезпечення діяльності та звітування. Елементами системи облікового процесу є первинний облік і документообіг, інвентаризація, план рахунків бухгалтерського обліку, форма бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг і зміст звітності.

Питання організації бухгалтерського обліку в установі належать до компетенції власника або уповноваженого органу (посадової особи).

Які б організаційні заходи з побудови бухгалтерського обліку не застосовувались керівництвом, вони повинні відповідати меті обліку та принципам його побудови.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства (стаття 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Принципи обліку – це основні засади, за якими має функціонувати бухгалтерський облік та складатися звітність, на яких будуються методи і процедури облікового процесу. Принципи, законодавчо закріплені у статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є підґрунтям його організації в частині:

- ◆ повного висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- ◆ автономності – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- ◆ послідовності – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики (зміна облікової політики для органів місцевого самоврядування територіальних громад передбачена НП (С) БОДС);
- ◆ безперервності – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;
- ◆ нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- ◆ превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- ◆ єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці.

Законом передбачено застосування інших принципів, визначених стандартами бухгалтерського обліку, які застосовують бюджетні установи.

До головних завдань бухгалтерського обліку та облікової політики, які слід врахувати при організації обліку, належать:

- ◆ забезпечення збереження майна установи;
- ◆ формування достовірної і своєчасної інформації та її надання власникам і керівництву установи для прийняття управлінських рішень;
- ◆ забезпечення захисту інтересів суспільства через достовірне звітування про діяльність та результати виконання повноважень ОМС.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво установою, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

Керівнику юридичної особи – бюджетної установи надано право обрати одну із форм організації обліку, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 4 стаття 8):

- ◆ заснувати бухгалтерську службу як структурний підрозділ, очолюваний головним бухгалтером;
- ◆ запровадити в штат посаду бухгалтера;
- ◆ передати на договірних засадах ведення бухгалтерського обліку централізованій бухгалтерії.

Приймаючи рішення, яку з форм організації обліку обрати, керівник установи керується характером та обсягами бухгалтерської роботи, складнощів та специфікою повноважень, завдань, які вирішує бюджетна установа.

Керівник установи для організації бухгалтерського обліку обирає:

- ◆ організаційну структуру апарату бухгалтерії (просту, лінійну, комбіновану);
- ◆ форму ведення бухгалтерського обліку;
- ◆ організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
- ◆ відбір облікових реєстрів тієї інформації, яка потрібна для відображення об'єктів бухгалтерського й управлінського обліку;
- ◆ визначення форм і змісту первинних документів, облікових реєстрів, звітності, графіків документообороту, бухгалтерського діловодства;
- ◆ обрання оптимального варіанту організації облікового процесу з урахуванням ІТ середовища електронного звітування та автоматизації казначейського обслуговування місцевих бюджетів, програмного забезпечення та засобів обчислювальної техніки;
- ◆ розробку організаційних регламентів: наказу про організацію обліку, положень про бухгалтерську службу установи, взаємодію її підрозділів в процесі облікового забезпечення, посадових інструкцій для кожного виконавця, технологічних регламентів щодо виконання облікових робіт, технологічних карт окремих облікових процесів, які виконують працівники інших структурних підрозділів установи;
- ◆ створення системи матеріальної відповідальності, яка б поєднувала вимоги загальнодержавних та внутрішньогосподарських нормативно-правових актів щодо переліку матеріально-відповідальних осіб, укладання договорів, що передбачають індивідуальну чи колективну, повну чи обмежену відповідальність,

умови її настання, порядок визначення, регламентацію заміни чи звільнення матеріально відповідальних осіб;

- ◆ розробку обґрунтованих регламентів внутрішнього контролю на основі управління ризиками, інвентаризацій, а також комплексу аналітичних робіт.

В наказі про організацію бухгалтерського обліку бюджетних установ слід відображати основні елементи щодо:

- ◆ організації роботи облікового персоналу;
- ◆ форми ведення бухгалтерського обліку та облікових регістрів;
- ◆ організації обліку договорів;
- ◆ організації обліку активів та зобов'язань;
- ◆ технології обробки облікової інформації.
- ◆ організації проведення кожної процедури, пов'язаної з обліком, і у чий це компетенції;
- ◆ організації бухгалтерського обліку, пов'язану з галузевими особливостями діяльності бюджетної установи;
- ◆ організації системи та форми документообігу;
- ◆ організації оперативного й аналітичного обліку окремих видів активів та зобов'язань.

На підставі наказу розробляється план документації та документообігу з урахуванням затверджених типових форм первинних документів для бухгалтерського обліку, робочий план рахунків, який враховує особливості діяльності установи, обов'язкові інвентаризації, організацію процесу звітування за видами звітності, регламентованої чинним законодавством, організаційно-технічне забезпечення використання програмних продуктів для обліку та звітування.

Нормами ч. 3 ст. 56 Бюджетного кодексу України та ч. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначено, що Кабінет Міністрів України регламентує не лише завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, але й повноваження її керівника - головного бухгалтера.

Тому при затвердженні в установі повноважень бухгалтерської служби, слід врахувати норми, визначені урядовим документом – Типовим положенням (постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. №59).

Саме в ньому регламентована обов'язкова розробка **Положення про бухгалтерську службу установи**.

Положення – це організаційно-правовий документ, що регламентує порядок створення, та організацію роботи структурного підрозділу бухгалтерської служби (посадової особи, якщо в установі облік здійснює спеціаліст з обов'язками бухгалтерської служби), а також його взаємодію з іншими підрозділами та посадовими особами.

Положення затверджує керівник бюджетної установи.

У Положенні визначають:

- ◆ підпорядкованість бухгалтерської служби;
- ◆ основні завдання з урахуванням особливостей діяльності установи;
- ◆ функції підрозділу, що визначаються завданнями;
- ◆ права та обов'язки бухгалтерської служби;
- ◆ порядок і ступінь взаємодії з іншими структурними підрозділами;
- ◆ права й обов'язки керівника служби;
- ◆ відповідальність та показники оцінки діяльності бухгалтерської служби й форми стимулювання.

У Положенні про бухгалтерську службу бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи, слід передбачити завдання методичного керівництва та контролю за дотриманням вимог законодавства з питань ведення бухгалтерського обліку, складення фінансової та бюджетної звітності у таких установах.

Очолює бухгалтерську службу головний бухгалтер, який підпорядковується та є підзвітним керівникові бюджетної установи або його заступникові.

Типовим положенням визначені повноваження головного бухгалтера, який:

- ◆ організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку та забезпечує виконання завдань, покладених на бухгалтерську службу;
- ◆ здійснює організаційне та методичне керівництво діяльністю бухгалтерської служби, забезпечує раціональний та ефективний розподіл посадових обов'язків між її працівниками з урахуванням вимог щодо забезпечення захисту інформації та запобігання зловживанням під час ведення бухгалтерського обліку;
- ◆ виконує контрольні функції в частині цільового та ефективного використання фінансових, матеріальних (нематеріальних), інформаційних та трудових ресурсів, збереження майна та удосконалення поточного контролю;
- ◆ організовує заходи з підвищення компетентності працівників бухгалтерської служби, забезпечення бухгалтерської служби нормативно-правовими актами, довідковими та інформаційними матеріалами щодо ведення бухгалтерського обліку та складення звітності;
- ◆ несе відповідальність за достовірність звітних даних, дотриманням вимог законодавства щодо списання (передачі) рухомого та нерухомого майна бюджетної установи, правильністю проведення розрахунків при здійсненні оплати товарів, робіт та послуг, відповідністю перерахованих коштів обсягам виконаних робіт, придбаних товарів чи наданих послуг згідно з умовами укладених договорів, у тому числі договорів оренди; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми.

У разі, якщо ведення бухгалтерського обліку та звітування в установі організовано на договірних засадах централізованою бухгалтерією, умовами договору необхідно передбачити усі важливі елементи повноважень, розподілу відповідальності, права та обов'язки, зазначені у Типовому положенні.

ДОКУМЕНТООБІГ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Достовірність бухгалтерського обліку та звітності забезпечується первинними документами, які містять відомості про господарську операцію. Для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій використовують **первинні документи**, які засвідчують факт здійснення операції та слугують підставою для записів у реєстрі бухгалтерського обліку.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що саме керівник установи зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Таку відповідальність керівник реалізує через організацію облікового процесу складання та руху первинних документів.

Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яке затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88, визначе-

но, що первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом. При цьому перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників. Вимоги щодо обов'язкових реквізитів первинних та зведених облікових документів визначено ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Перелік обов'язкових реквізитів для первинних документів у паперовій та електронній формах, які підтверджують юридичну доказовість господарських операцій, Міністерство фінансів України конкретизувало у листі від 14.12.2021 р. № 41010-06-5/38675.

Порядок створення, прийняття та відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності визначено відповідним Положенням. В ньому унормовано складання та затвердження графіку документообігу, що упорядковує рух та сприяє своєчасному створенню записів у бухгалтерському обліку первинних документів бюджетної установи.

Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях затверджені наказом Мініюсту України від 18.06.2015 р. № 1000/5 (далі – *Правила № 1000/5*). Вони встановлюють єдині вимоги щодо створення управлінських документів і роботи зі службовими документами, а також порядок їх архівного зберігання і є обов'язковими для виконання всіма установами незалежно від форми власності.

Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затверджений наказом Мініюсту від 12.04.2012 р. № 578/5 (далі – *Перелік № 578/5*). Цей документ призначений для обов'язкового використання всіма організаціями під час визначення строків зберігання документів (як на паперових, так і на електронних носіях), їх відбору на постійне і тривале (понад 10 років) зберігання (архівне зберігання) або для знищення.

Строки зберігання документів, визначені в Переліку № 578, є мінімальними, тобто їх не можна скорочувати. А ось продовження передбачених Переліком № 578 строків зберігання документів не заборонено, якщо така потреба зумовлена специфічними особливостями роботи конкретного підприємства (п. 1.7 Переліку № 578).

Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації має бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

За порушення суб'єктами господарювання строків зберігання відповідних документів штрафують в розмірі 1 020 грн (2 040 грн у разі повторного порушення) згідно з п. 121.1 ПКУ.

Згідно з ч. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» установа має право самостійно визначати, й відповідно, затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації. Зауважимо, в Законі про бухгалтерський облік немає визначення документообігу. Відсутнє це поняття й у Положенні № 88, незважаючи на те, що у його главі 5 регламентовано порядок організації документообігу на підприємстві.

Одночасно, на підставі абз. 14 п. 2 р. 1 Правил № 1000/5 визначено, що **документообіг** – це рух документів із моменту їх створення або одержання до завершення виконання й передачі до архіву або відправлення.

У п. 5.1 Положення також згадано про необхідність встановлення графіку документообігу, зокрема, зазначено, що рух первинних документів у бухгалтерському обліку (створення або одержання від інших підприємств, установ, взяття до обліку, об-

роблення, передача до архіву — документообіг) регламентується графіком. Графік оформляють у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Організаційно-технологічні умови та інформаційне середовище для організації документообігу є дуже різноманітним, типової форми графіку документообігу не визначено. Його форма, зміст та структура є індивідуальними і мають відповідати вимогам законодавства та потребам бюджетної установи.

Графік документообігу – це представлена, як правило, у табличному вигляді інформація, що описує регламент руху первинних документів та їх обробки на всіх етапах «життя»: від моменту створення або отримання, прийняття до обліку та обробки, до передачі на зберігання з визначеним строком оформлення в архів.

Графік документообігу складають як для кожного структурного підрозділу установи, так і для будь-якого важливого процесу, наприклад, щодо проведення процедури закупівлі або укладання договорів. В установах, що підпорядковуються одному органу управління, застосовують типові та/або уніфіковані схеми (графіки) документообігу.

Графік документообігу складають під керівництвом головного бухгалтера, затверджує його керівник установи наказом про організацію бухгалтерського обліку.

Графік документообігу має відповідати не лише чинному законодавству, а й локальним правовим актам установи, розробленим в установі положенням про структурні підрозділи, посадовим інструкціям та іншим документам.

У графіку відображається робота зі створення, перевірки та обробки документів, які виконують структурні підрозділи. Зазначають терміни і відповідальних виконавців. Закріплюють порядок обігу кожного виду документів — від їх отримання або створення, реєстрації, затвердження, передачі, поточного зберігання, постійного зберігання до знищення або передачі до архіву.

У різних установах графіки різняться лише складом документів.

Зокрема, рекомендуємо використовувати такі реквізити графіка документообігу:

- ◆ найменування документа;
- ◆ інформація щодо: створення первинного документа;
- ◆ перевірки документа;
- ◆ обробки документа;
- ◆ подальшого проходження документа;
- ◆ передачі документа в архів.

Графік можна оформити у вигляді таблиці, в якій зазначте осіб, відповідальних за оформлення, обробку і перевірку документа, терміни, у які його треба опрацювати, і порядок передачі його до архіву на зберігання.

Графік складається за всіма ділянками бухгалтерського обліку, адже на кожній ділянці обліку використовують свої первинні документи. Інформація у графіку має бути доступною, зрозумілою і тлумачитися.

За графіком документообігу працівники установи мають створювати і подавати первинні документи, які належать до сфери їхньої діяльності. За своєчасну розробку і передачу документів відповідають особи, які їх створили і підписали. Кожному працівнику під підпис мають вручати витяг із графіка документообігу. Там працівник має побачити, які документи має створювати, коли й до якого підрозділу їх подавати.

У правильно сформованому графіку документообігу мають зазначати посади праців-

ників, відповідальних за виконання операції. Це позбавить від необхідності вносити зміни до графіка щоразу, як хтось із працівників звільниться, захворіє тощо.

Також до графіка документообігу варто додати зразки заповнення всіх документів, щоб уникнути майбутніх помилок.

Як виконавці дотримуються графіка документообігу, контролює головний бухгалтер (п. 5.5 Положення № 88). Працівники всіх підрозділів і служб установи обов'язково мають враховувати вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до відділу бухгалтерського обліку необхідних документів.

Керівник установи наказом має зобов'язати працівників, які беруть участь у процесі документообігу, подавати первинні документи у відділ бухгалтерського обліку відповідно до затвердженого графіка та встановити відповідальність цих працівників за недотримання графіка.

Керівник установи за порушення трудової дисципліни може застосовувати до працівників такі заходи стягнення, як догана або звільнення (ст. 147 Кодексу законів про працю України (КЗпП)).

Порушення трудової дисципліни — це невиконання або неналежне виконання покладених на працівника трудових обов'язків. Працівників, які постійно порушують графік документообігу, керівник установи може покарати й матеріально, зокрема позбавити премії на певний період або зменшити її розмір, позбавити винагороди за наслідками роботи установи за рік тощо. Адже відповідно до законодавства, а саме статті 15 Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР, керівники установ мають право встановлювати розміри премій та інших заохочувальних виплат у колективному договорі. Щоб належно контролювати дотримання графіка документообігу, до положення про преміювання, яке є додатком до колективного договору, доцільно внести пункт «Критерії для зменшення розміру премії».

Відповідно до Закону України від 12 травня 2015 року № 389-VIII на період дії воєнного стану можуть бути утворені військові адміністрації населених пунктів в межах територій територіальних громад, у яких сільські, селищні, міські ради та/або їхні виконавчі органи, та/або сільські, селищні, міські голови не здійснюють покладені на них Конституцією та законами України повноваження. Враховуючи те, що фінансування діяльності цих військових адміністрацій населених пунктів в частині виконання повноважень органів місцевого самоврядування здійснюється за рахунок коштів місцевих бюджетів, доцільно відобразити відповідні зміни у розпорядчих документах щодо організації бухгалтерського обліку та звітності тим бюджетним установам, на територіях яких утворені такі військові адміністрації.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 1

[Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI](#)

[Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р](#)

[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.1999 № 996-XIV](#)

[Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України №59, 26.01.2011](#)

[Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88](#)

[Про утворення військових адміністрацій: Указ Президента № 68/2022 від 24 лютого 2022 року](#)

[Про внесення змін до деяких законів України щодо функціонування державної служби та місцевого самоврядування у період дії воєнного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2259-IX](#)

[Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII.](#)

2 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА



ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (абз. 10 ч. 1 ст. 1 Закону № 996).

Облікова політика є інструментом, який поєднує державне регулювання та певну самостійність установи у питаннях ведення бухгалтерського обліку. Формування та застосування облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера бюджетної установи змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їх здійснення. Уміло сформована облікова політика є важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю.

Основними нормативними документами, які регулюють питання формування облікової політики територіальних громад та внесення до неї необхідних змін, є:

- ◆ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- ◆ Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.15 р. № 11 (далі – Методрекомендації № 11, Наказ № 11);
- ◆ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ◆ НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок».

Аналіз змісту Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі свідчить, що формування облікової політики передбачає вибір одного із альтернативних методів обліку окремих його об'єктів (зокрема, методи оцінки вибуття запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів (далі – ОЗ, НА), тощо), строки їх корисного використання, способу оцінки товарів тощо) та визначення облікової оцінки статей фінансової звітності. Тож варто в наказі про облікову політику обрати з цих методів той, який дає змогу максимально точно розкрити його фінансовий стан.

Відповідно до п. 3 розд. I Методичних рекомендацій № 11 у розпорядчому документі про облікову політику (Положенні) визначаються принципи, методи і процедури, які використовуються бюджетними установами для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких передбачено більш ніж один їх варіант.

Міністерство фінансів України розробило рекомендації зі складання облікової політики та надало зразок такого наказу (положення) про її затвердження. Облікова політика кожної бюджетної установи, в тому числі сільських/селищних/міських рад та їх виконавчих органів, буде відрізнятися від типового підходу через вплив певних чинників на її формування. До таких чинників відносяться:

- ◆ форма власності та організаційно-правова форма установи;
- ◆ завдання, процеси, сфера та види діяльності;
- ◆ організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів;
- ◆ обсяги фінансування, обсяги діяльності, кількість господарських операцій, чисельність персоналу;
- ◆ особливості системи оподаткування господарських операцій та діяльності установи;
- ◆ ступінь матеріально-технічного забезпечення (комп'ютерна техніка, ІТ середовище, рівень діджиталізації);
- ◆ рівень професійної компетентності кадрів;

- ◆ технологічні та організаційні особливості видів діяльності;
- ◆ системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками;
- ◆ взаємини з фінансовими структурами;
- ◆ система звітності перед власниками, а також іншими користувачами фінансової інформації;
- ◆ стан законодавства, перспективи його зміни.

Облікова політика в першу чергу надає інформацію про особливості бухгалтерського обліку бюджетної установи, передбачає дотримання єдиних правил бухгалтерського обліку підпорядкованих йому установ, які враховують галузеві особливості їх діяльності.

Бюджетні установи самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначають за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї.

Головними розпорядниками бюджетних коштів можуть бути за бюджетними призначеннями, визначеними іншими рішеннями про місцеві бюджети, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи та апарати місцевих рад (секретаріат Київської міської ради), структурні підрозділи місцевих державних адміністрацій, виконавчих органів місцевих рад в особі їх керівників.

Змінювати облікову політику установа може лише у випадках, які передбачає НП(С) БОДС та нормативними документами з бухгалтерського обліку. Зміни мають бути обґрунтовані та розкриті у фінансовій звітності (ст. 4 Закону № 996).

Установа може внести зміни до облікової політики, якщо Міністерство фінансів України внесло суттєві зміни в нормативну базу з бухгалтерського обліку, або зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності установи. Зміни до облікової політики оформляються наказом керівника установи та погоджуються з головним розпорядником або установою вищого рівня.

При розробці Наказу (Положення) про облікову політику за основу можна брати приклад наказу, наведений у додатку 3 до Методичних рекомендацій № 11, однак його варто доповнити. Наведено нижче основні розділи, які варто розкрити у Наказі (Положенні) про облікову політику.

Основні розділи Наказу (Положення) про облікову політику

Розділ	Характеристика
Вартісна межа ОЗ/МНМА	Бюджетні установи визначають вартісну межу розмежування ОЗ/МНМА в діапазоні від 6 000 грн до 20 000 грн. За необхідності вартісна межа може збільшуватись, наприклад 25 000 грн, при наявності відповідного обґрунтування.
Ліквідаційна вартість	Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Ліквідаційна вартість може дорівнювати нулю, якщо суб'єкт державного сектору не може достовірно визначити суму, яка очікується від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації).
Строки корисного використання	Типові строки корисного використання основних засобів визначені у Додатку 1 Методичних рекомендацій № 11.

	<p>Типові строки корисного використання нематеріальних активів визначені у Додатку 2 Методичних рекомендацій № 11.</p> <p>При необхідності строки корисного використання можуть переглядатись комісією установи. Зміна строку корисного використання та зміна ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів відображаються як зміни облікових оцінок відповідно до НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629.</p>
Одиниця аналітичного обліку запасів	<p>Одиниця аналітичного обліку запасів визначається:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ за найменуванням; ■ однорідними групами (видами). <p>Опис методики застосування обраного методу оцінки запасів:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ за найменуванням: викладається порядок кількісного обліку руху запасів в книзі складського обліку запасів за найменуваннями, номенклатурними номерами та кількістю; ■ за однорідними групами (видами): описуються критерії однорідності та склад груп запасів, порядок обліку за групами запасів.
Метод списання запасів, у т.ч. списання ПММ	<p>Обирається з-поміж методів ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості або ФІФО (п. 4 розділу IV НП(С) БОДС 123 «Запаси»). Дані методи рівнозначні й обирається той, який зручніший чи відповідає цілям обліку запасів.</p>
Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ)	<p>Можливими є два варіанти (п. 10 розділу IV НП(С)БОДС 123 «Запаси»):</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ розподіл пропорційно витраченим запасам – у такому разі можливий залишок ТЗВ на кінець місяця; ■ повний розподіл між тими запасами, що вибули, та тими, які залишилися.
Порядок визначення інвентарних номерів для ОЗ	<p>Код, який ставиться на основний засіб та в його інвентарну картку. Як правило, він включає номер рахунку, номер підгрупи ОЗ та порядковий номер самого ОЗ у підгрупі. Однак порядок кодування може бути будь-який.</p>
Перелік інших необоротних активів, по яким інвентарні номери не визначаються	<p>Вказують МНМА, білизну, постільні речі та бібліотечні фонди. За такими об'єктами, як правило, є лише номенклатурний номер самої групи. Тобто номер є, але він не індивідуальний. Такі речі не мають індивідуальних ознак. Однак можна передбачити інвентаризаційні номери для окремих груп МНМА, наприклад, комп'ютерної/офісної техніки у складі МНМА. У таку групу можна виділити комп'ютери, монітори, ноутбуки, принтери, сканери, службові мобільні телефони, якими користується розпорядник коштів. Причина – дані речі мають індивідуальні ознаки (у кожній є свій технічний номер).</p>
Порядок інвентаризації	<p>Визначити: склад інвентаризаційних комісій (краще за посадами, аніж за прізвищами конкретних виконавців); частоту проведення інвентаризацій тих чи інших об'єктів обліку.</p>
Перелік і склад статей калькулювання виробничої	<p>Визначити статті калькулювання та базу розподілу загально-виробничих витрат (далі – ЗВВ) відповідно до галузевої діяльності установи.</p> <p>Необхідно:</p>

собівартості продукції (робіт, послуг)	<ul style="list-style-type: none"> ■ визначити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням специфіки діяльності; ■ визначити прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні та постійні розподілені ЗВВ; ■ розробити калькуляційні картки виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).
Порядок аналітичного обліку активів та пасивів	<p>Визначити цифровий діапазон аналітичного рахунка. Один із варіантів: запроваджувати аналітику в розрізі джерел надходжень в діапазоні від 10- до 16-значних номерів.</p> <p>Розробити єдині підходи до аналітичного обліку об'єктів, структуру аналітичних рахунків, аналітичні звітні форми.</p>

Враховуючи особливості діяльності бюджетних установ з урахуванням їх галузевої специфіки доцільно розкривати додаткові розділи в Наказі (Положенні) про облікову політику.

Враховуючи, що установи ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БОДС, в обліковій політиці потребують уточнення наступні позиції:

НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 – потрібно уточнити склад доходів і витрат, що належать до інших обмінних та необмінних операцій;

НП(С)БОДС 125 – визначити поріг суттєвості в разі виправлення помилок минулих періодів у звітності;

НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів» – визначити суму очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів;

НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» – визначити критерії визнання інвестиційної нерухомості (якщо її не можна виділити в окремий об'єкт);

НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» – визначити одиницю обліку біологічних активів.

Нижче наведено додаткові розділи Наказу (Положення) про облікову політику бюджетної установи.

Додаткові розділи Наказу (Положення) про облікову політику

Назви нових розділів	Варіанти методів оцінки, обліку і процедур, які визначаються в обліковій політиці	Розкриття інформації в Наказі (Положенні) про облікову політику	Законодавча норма
Класифікація доходів і витрат, що належать до інших обмінних та необмінних операцій	Конкретизувати перелік доходів і витрат або визначити їх класифікаційні групи	Визначити склад доходів і витрат або їх класифікаційні групи, які належать до інших обмінних та необмінних операцій з урахуванням специфіки діяльності	Пп. 1.2 розд. II НП(С)БОДС 124 «Доходи», п. 3 розд. II НП(С)БОДС 135
Поріг суттєвості в разі виправлення помилок минулих періодів	Визначити поріг суттєвості в разі виправлення помилок минулих періодів.	Зазначити поріг суттєвості та прописати процедури: <ul style="list-style-type: none"> ■ виправлення суттєвих помилок, допущених при складанні фінансової звітності у попередніх роках, шляхом коригування сальдо фінансового результату попередніх 	Пп. 5 і 6 розд. II НП(С)БОДС 125

<p>Поріг суттєвості в разі виправлення помилок минулих періодів</p>	<p>Визначити поріг суттєвості в разі виправлення помилок минулих періодів.</p>	<p>періодів на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на розмір цього фінансового результату;</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, що передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у звітності, крім випадків, коли це недоцільно 	<p>Пп. 5 і 6 розд. II НП(С)БОДС 125</p>
<p>Сума очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів</p>	<p>Визначити один із методів розрахунку вказаної суми</p>	<p>Описати методику застосування обраного методу розрахунку зазначеної суми, а саме:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ залишкової вартості заміщення (відтворення) (сума очікуваного відшкодування обчислюється як вартість заміщення (відтворення) активу за вирахуванням зносу); ■ витрат на відновлення (сума очікуваного відшкодування визначається у сумі витрат на відновлення потенціалу корисності активу до його первісного рівня) 	<p>П. 4 розд. III НП(С) БОДС 127 «Зменшення корисності активів»</p>
<p>Критерії визнання інвестиційної нерухомості (якщо її не можна виділити в окремий об'єкт)</p>	<p>Визначити критерії визнання інвестиційної нерухомості</p>	<p>Описати вказані критерії, якщо об'єкт ОЗ може бути віднесений і до операційної, і до інвестиційної нерухомості. Це можуть бути такі критерії:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) здача в операційну оренду нерухомості суб'єктам господарювання (а не бюджетним установам); 2) отримання орендної плати від здачі в операційну оренду нерухомості; 3) площа інвестиційної нерухомості становить понад 50% загальної площі будівлі (приміщень) 	<p>П. 6 розд. I НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»</p>
<p>Одиниця обліку біологічних активів (далі – БА)</p>	<p>Визначити одиницю обліку БА:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ за найменуванням; ■ однорідними групами (видами) 	<p>Викласти методику застосування обраного методу оцінки запасів:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ за найменуванням: описати порядок кількісного обліку БА в книзі складського обліку БА за найменуваннями, номенклатурними номерами та кількістю; 	<p>П. 2 розд. II НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»</p>

Одиниця обліку біологічних активів (далі – БА)	Визначити одиницю обліку БА: <ul style="list-style-type: none"> ■ за найменуванням; ■ однорідними групами (видами) 	класифікацію та склад груп БА, враховуючи, що БА класифікують за такими групами: <ol style="list-style-type: none"> 1) довгострокові: робоча худоба; продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші довгострокові БА; 2) поточні: тварини на вирощуванні та відгодівлі; БА в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі); інші поточні БА 	П. 2 розд. II НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»
--	--	--	---

Перегляд облікової політики має бути обґрунтований, тому інформація повинна наводитися узагальнена. Зміни до облікової політики рекомендовано вносити з 1 січня поточного року.

Відповідно до розд. III НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» зміни до облікової політики можуть вноситися, якщо:

- ◆ змінюються вимоги положення (статуту) або вимоги органу, який затверджує НП(С)БОДС;
- ◆ зміни забезпечать достовірне відображення подій або господарських операцій у фінансовій звітності установи;
- ◆ відбувся перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку;
- ◆ змінено підхід до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Не вважається зміною облікової політики:

- ◆ прийняття облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій.
- ◆ прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

Облікова політика застосовується щодо подій та господарських операцій з моменту їх виникнення.

Вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- ◆ коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;
- ◆ повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Облікова політика бюджетної установи є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи установи в питаннях організації, ведення бухгалтерського обліку задля кращого подання результатів реалізації виконаних завдань через показники фінансової звітності.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 2

[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. \(у тексті – Закон № 996\)](#)

[Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. \(у тексті – Методичні рекомендації № 11\)](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 24.12.2010 № 1629](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943](#)

3 ОБЛІК ТА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ



ВИЗНАННЯ ТА ПЕРВІСНА ОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби (далі – ОЗ) та малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА) регулюються НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі (далі – Методичні рекомендації №11).

Внутрішнім документом, який визначає способи та прийоми обліку об'єктів ОЗ та МНМА в установі, є розпорядчий документ про облікову політику. Основні моменти, які потребують уточнення в обліковій політиці щодо операцій пов'язаних з об'єктами ОЗ наведено нижче:

Умовні скорочення

ОЗ – основні засоби

МНМА – малоцінні необоротні матеріальні активи

МО – меморіальний ордер

ГК – Господарський кодекс України

ЦК – Цивільний кодекс України

ДКСУ – Державна казначейська служба України

<p>Розділ 1. Основні засоби до Облікової політики</p>	<p>Одиниця обліку об'єктів основних засобів; Вартісний критерій визнання основних засобів (розмежування основних засобів та МНМА); Строки корисного використання, за умови якщо вони відрізняються від типових строків, наведені в додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики; (якщо ж строки відрізняються від типових, то в установі має бути відповідне обґрунтування); Періодичність нарахування амортизації основних засобів (щокварталу або раз на рік); Порядок проведення переоцінки основних засобів і встановлення порогу суттєвості, у разі перевищення якого установа проводить переоцінку; Порядок визначення справедливої вартості (в яких випадках вартість може бути встановлена суб'єктом оціночної діяльності, а в яких випадках комісією установи); Порядок зменшення або відновлення корисності основних засобів (критерії); Порядок вибуття основних засобів (умови та підстави вибуття, їх оформлення); Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів (вартість може бути встановлена у відсотках від первісної вартості активів, у вартості дорогоцінних металів і брухту, які містяться у відповідному активі, або іншим чином); Критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості (якщо установа має такий вид основних засобів, як інвестиційна нерухомість); Умови, підстави подальшого визнання та списання основних засобів в умовах воєнного стану; Структура аналітичного рахунку за групами основних засобів</p>
---	--

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»:

Основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб розпорядників бюджетних коштів або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року

Відповідно до п. 2 розд. II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» об'єкт основних засобів визнають активом, якщо існує ймовірність того, що розпорядник бюджетних коштів отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання, та/або такий об'єкт має потенціал корисності для суспільства, а також вартість його можна достовірно визначити.

Отже, із зазначених норм маємо такі **критерії для визнання основних засобів**:

- ◆ існує ймовірність того, що розпорядник бюджетних коштів отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання, та/або такий об'єкт має потенціал корисності для суспільства;
- ◆ утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб розпорядник бюджетних коштів або здавання в оренду іншим особам;
- ◆ використовуються, за очікуванням, більше одного року;
- ◆ вартість об'єкта основних засобів можна достовірно визначити.

Вартісний критерій розмежування щодо визнання ОЗ або МНМА має бути прописаний у розпорядчому документі про облікову політику, орієнтовний діапазон 6 000 – 20 000 грн.

Слід зазначити, що вимоги НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» не поширюються на:

- ◆ основні засоби, що утримуються з метою продажу;
- ◆ інвестиційну нерухомість;
- ◆ довгострокові біологічні активи;
- ◆ невідтворювані природні ресурси та корисні копалини.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт ОЗ, а саме: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою.

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

Приклад

Будівля складається з конструктивних елементів, які мають різний строк експлуатації, приміром: системи опалення – 20 років корисної експлуатації, даху – 15 років корисної експлуатації, основної конструкції – 40 років корисної експлуатації.

У такому випадку установа може обліковувати кожен конструктивний елемент як окремий об'єкт основних засобів, а може й відобразити будівлю як один об'єкт.

Оцінюють та зараховують на баланс установи об'єкти ОЗ за первісною вартістю, залежно від способу надходження, які наведено нижче.

ПРИДБАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Первісна вартість основних засобів – способи надходження

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість (або вартість вказана у первинних документах) у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (розпорядників бюджетних коштів);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від розпорядників бюджетних коштів;
- залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку

Первісна вартість придбання об'єктів ОЗ включає витрати, наведені в п. 5 розд. II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», які наведено нижче.

Вартість придбання ОЗ, включає такі витрати:	<ul style="list-style-type: none">■ суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);■ реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;■ суми ввізного мита;■ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);■ витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;■ витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;■ інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
---	---

Не включаються до первісної вартості об'єктів ОЗ, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БОДС, **фінансові витрати**).

Облік об'єктів ОЗ ведеться на рахунках 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів об'єктів ОЗ, використовується **рахунок 13 «Капітальні інвестиції»**, зокрема субрахунки 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи».

Практична ситуація.

Бюджетною установою за рахунок коштів загального фонду придбано два комп'ютерних столи для допоміжного персоналу загальною вартістю 24 000 грн (в т. ч. ПДВ). Послуги з доставки комп'ютерних столів надала стороння організація. Загальна вартість послуг – 500 грн. Комп'ютерні столи за наказом керівника введено в експлуатацію, оформлено акт, інвентарна карта та розрахунок амортизації.

Вартісний критерій розмежування ОЗ і МНМА – 10 000 грн (без ПДВ).

Строк корисного використання комп'ютерних столів встановлено 10 років.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано цільове фінансування для придбання комп'ютерних столів	Виписка з реєстраційного рахунку	2	2313	5411	20 000,00
2	Отримано асигнування на оплату транспортних послуг				7011	500,00
3	Отримано комп'ютерні столи від постачальника	Накладна	2,6	1311	6211	20 000,00
4	Відображено витрати на транспортування комп'ютерних столів зі складу постачальника	ТТН за формою № 1-ТН	6	1311	6211	500,00
5	Перераховано оплату постачальникам за комп'ютерні столи та доставку	Виписка з реєстраційного рахунку	2,6	6211	2313	20 500,00
6	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта ОЗ	Бухгалтерська довідка	17	7011	5411	500,00
7	Оприбутковано та введено в експлуатацію комп'ютерні столи	Акти уведення в експлуатацію ОЗ. Інвентарні картки обліку об'єкта основних засобів.	17	1016/1 1016/2	1311/1.1 1311/1.2	10 000,00 250,00 10 000,00 250,00
8	Одночасно на цю ж суму збільшено внесений капітал	Бухгалтерська довідка	17	5411	5111	20 500,00
9	Нараховано амортизацію за рік	Розрахунок амортизації ОЗ	17	8014	1411/1 1411/2	1 025,00 1 025,00

10	Віднесено на фінансовий результат звітного періоду нараховану амортизацію	Бухгалтерська довідка	17	5511	8014	2 050,00
----	---	-----------------------	----	------	------	----------

Для оформлення господарських операцій щодо оприбуткування, використання та вибуття основних засобів застосовуються типові форми, які затверджені наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818.

Введення в експлуатацію об'єктів ОЗ відбувається за наказом керівника, рішенням комісії щодо придатності до експлуатації, визначенням строку корисного використання, наказом про введення в експлуатацію основних засобів.

При введенні в експлуатацію об'єктів ОЗ необхідно оформити типові форми, а саме :

- ◆ акт введення в експлуатацію основних засобів;
- ◆ інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
- ◆ розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів).

Акт може застосовуватися для оформлення введення в експлуатацію групи основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакові технічні характеристики та вартість. Основні засоби, щодо яких ведеться груповий облік, вносяться до акта із зазначенням кількості.

Акт складається в одному примірнику комісією установ.

САМОСТІЙНЕ ВИГОТОВЛЕННЯ (СТВОРЕННЯ) ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Первісна вартість самостійно виготовлених об'єктів ОЗ є їх собівартість. Собівартість об'єкта ОЗ складається з витрат, понесених бюджетною установою на його виготовлення (створення), з урахуванням усіх витрат наведено нижче:

Вид первісної вартості	Порядок визначення первісної вартості
Собівартість виробництва	<p>Собівартість виробництва може включати витрати, наведені в п. 5 розд. II НС 121 «Основні засоби»:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); ■ реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; ■ суми ввізного мита; ■ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору); ■ витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; ■ витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; ■ інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

Собівартість виробництва	Відповідно до п. 1 розд. IV НП(С)БОДС 135 «Витрати» виробнича собівартість включає такі витрати: <ul style="list-style-type: none"> ■ прямі матеріальні витрати; ■ прямі витрати на оплату праці; ■ інші прямі витрати; ■ змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.
--------------------------	---

Також, використані запаси для створення інших активів власними силами, визнаються *витратами на створення цього активу*.

Витрати на виготовлення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються **незавершеними капітальними інвестиціями** (п. 1 розд. IX Методичних рекомендацій № 11).

Витрати на виготовлення, створення об'єктів мають групуватись за напрямами робіт (витрат), зокрема:

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

Аналітичний облік незавершених капітальних інвестицій ведеться у розрізі витрат на зазначені роботи (витрати) окремо за кожним об'єктом.

Практична ситуація

Керівником бюджетної установи прийнято рішення про самостійний збір комп'ютерного комплексу із наявних активів:

- системний блок – 2 500 грн;
- монітор – 1 000 грн;
- клавіатура – 100 грн;
- маніпулятор «миша» – 50 грн.

Для налагодження системного блоку придбано:

- материнська плата – 1 560 грн (у т. ч. ПДВ – 260 грн);
- оперативна пам'ять – 4 200 грн (у т. ч. ПДВ – 700 грн).

Створення комп'ютерного комплексу здійснювалось працівником установи, витрати на оплату праці становлять 610 грн (в т.ч. ЄСВ – 22%)

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Направлено кошти спецфонду: <ul style="list-style-type: none"> ■ на придбання материнської плати та оперативної пам'яті ■ частина оплати праці спеціаліста, призначена для створення ОЗ (в т.ч. ЄСВ) 	Кошторис, виписка з реєстраційного рахунка	3, 14	2313	7111	5 760,00
						610,00

2	Отримано від постачальника материнську плату та оперативну пам'ять	Накладна типової форми № 3-3	3, 6	1311	6211	5 760,00
3	Перераховано оплати постачальникам за отримані запчастини	Виписка з реєстраційного рахунка	3, 6	6211	2313	5 760,00
4	Відображено витрати на оплату праці спеціаліста, який створює ОЗ	Розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6)*	5	1311	6511 6313	500,00 110,00
5	Утримано із заробітної плати ПДФО і ВЗ	Розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6)*	5	6511	6311/1/2	97,5
6	Перераховано ПДФО і ВЗ до бюджету	Виписка з реєстраційного рахунка	5	6311/1/2	2313	97,5
7	Перераховано ЄСВ до бюджету	Виписка з реєстраційного рахунка	5	6313	2313	110,00
8	Утримано із заробітної плати ПДФО і ВЗ	Розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6)*	5	6511	6311/1/2	97,5
9	Перераховано заробітну плату працівнику	Розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6)*	5	6511	2313	402,5
10	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта ОЗ	Бухгалтерська довідка	14, 17	7111	5411	6260,00
11	Зараховано складові комп'ютерного комплексу до об'єкта ОЗ, які обліковувалися за ліквідаційною вартістю у групі МНМА	Акт внутрішнього переміщення ОЗ**	9	1311	1113	3 650,00
12	Оприбутковано та введено в експлуатацію комп'ютерний комплекс	Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих ОЗ*, акт введення в експлуатацію ОЗ	9, 17	1014	1311	9 910,00
13	Одночасно збільшено внесений капітал на суму оприбуткованого ОЗ	Бухгалтерська довідка	17	5411	5111	6 260,00
* Затверджена Наказом № 489.						
** Форму затверджено Наказом № 818.						

В результаті самостійного виготовлення основних засобів введення в експлуатацію та відповідне документальне оформлення здійснюється також за рішенням комісії, на підставі наказу керівника, зокрема складаються такі типові форми:

- ◆ акт введення в експлуатацію основних засобів;
- ◆ інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
- ◆ розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів).

БЕЗОПЛАТНЕ ОТРИМАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІД ФІЗИЧНИХ ТА ЮРИДИЧНИХ ОСІБ (КРІМ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ)

Первісною вартістю основних засобів отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім розпорядників бюджетних коштів), є їхня справедлива вартість на дату отримання з урахуванням додаткових витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням отриманих активів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

У випадку, якщо у первинних документах первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів відсутня і немає можливості отримати відповідні документи від передавача, для визначення первісної вартості варто користуватися приписами п. 5 та 7 розділу II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Законодавство не містить прямої вимоги щодо залучення до процесу безоплатно отриманих активів професійного оцінювача й проведення незалежної оцінки майна.

Відповідно до Методрекомедацій №11 активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника розпорядника бюджетних коштів, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби. Комісія складає відповідний документ, в якому зазначаються найменування і вартість отриманих основних засобів на підставі якого операції з безоплатного отримання відображаються в бухгалтерському обліку [6].

Комісія має виходити з припущення, скільки може коштувати отриманий актив на відповідну дату з урахуванням технічного стану й ступеня зносу. Таку інформацію можна отримати за допомогою активного ринку через порівняння цінових пропозицій щодо купівлі-продажу відповідних товарів у мережі інтернет. За результатами оцінки комісія має скласти акт оцінки активів у довільній формі.

У разі відсутності активного ринку визначення первісної вартості визначається на рівні справедливої вартості, оцінка якої проводиться суб'єктом оціночної діяльності відповідно до Закону про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні від 12.07.2001 р. № 2658-III.

Особливості визначення первісної вартості щодо безоплатного отримання об'єктів ОЗ від фізичних та юридичних осіб наведено нижче:

Спосіб надходження	Вид первісної вартості	Порядок визначення первісної вартості
Безоплатне отримання ОЗ від фізичних та юридичних осіб (крім розпорядників бюджетних коштів)	Справедлива вартість	Відповідно до абз. 9 п. 4 розд. I НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» справедливу вартість визначають як суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Визначають цю вартість, за умови наявності активного ринку. Активний ринок – ринок, якому притаманні такі умови: <ul style="list-style-type: none"> ◆ предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; ◆ у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; ◆ інформація про ринкові ціни є загальнодоступною. Звіт щодо проведеної оцінки складається у довільній формі, у вигляді порівняльної таблиці. У разі відсутності активного ринку варто залучити суб'єкта оціночної діяльності
	Вартість, щодо якої є достовірна інформація	Вартість наведено в первинних документах на відповідний об'єкт ОЗ з урахуванням витрат, зазначених у п. 5 розд. II НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»

При безоплатно отриманих основних засобах від фізичних та юридичних осіб виникають доходи від необмінних операцій, які в обліку відображаються на субрахунку 7511 «Доходи від необмінних операцій», на якому ведеться облік доходів від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт).

Якщо основні засоби безоплатно отримані в натуральній формі потрібно скласти й подати до органу ДКСУ **Довідку про надходження в натуральній формі** на суму первісної вартості отриманого активу (не пізніше останнього робочого дня місяця, в якому отримано актив). Форма довідки для установ, організацій, що фінансуються з місцевого бюджету наведена в додатку 25 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Мінфіну від 23.08.2012 № 938.

Практична ситуація

Бюджетною установою отримано безоплатно 5 ноутбуків та 5 маніпуляторів «миша» від суб'єкта господарювання (далі – СГ). Відповідно до первинних документів (накладних) вартість ноутбука становить 10 000 грн (у т. ч. ПДВ – 1 400 грн); маніпулятора «миша» – 360 грн (у т. ч. ПДВ – 60 грн). Додаткових витрат, пов'язаних з отриманням ноутбуків, в установі не було.

Вартісний критерій визнання основних засобів – 6 000 грн (без ПДВ).

Комісія прийняла рішення про оприбуткування ноутбуків і маніпуляторів «миша» за вартістю, вказаною у первинних документах. Строк корисного використання ноутбуків установлено 10 років.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображено вартість безоплатно отриманих: – ноутбуків	Договір, акт приймання-передачі, акт введення в експлуатацію ОЗ	4	1014	2117	50 000
	– маніпуляторів «миша»	Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів; Інвентарна картка групового обліку основних засобів		1113		1 800
2	Водночас відображено: – дохід від безоплатно отриманих активів	Довідка про надходження в натуральній формі**, виписка з реєстраційного рахунка	3, 14	2313	7511/ОЗ 7511/ МНМА	50 000 1 800
	– збільшення внесеного капіталу на суму безоплатно отриманих активів		17	7511	5111	51 800
	– касові видатки		3, 4	2117	2313	51 800
3	Відображено суму амортизації, нарахованої на ноутбуки за рік	Розрахунок амортизації основних засобів (крім МНМА)***	17	8114	1411	5 000****
4	Водночас здійснено другий запис	Не оформлюються	14, 17	5111	7511	5 000
5	Відображено суму амортизації, нарахованої на маніпулятори «миша» (50 % загальної вартості)	Розрахунок амортизації МНМА***	17	8114	1411	900
6	Водночас здійснено другий запис	Бухгалтерська довідка	14, 17	5111	7511	900
7	Наприкінці звітного періоду закрито: – рахунок витрат		14, 17	5511	8114	5 900
	– рахунок доходів		14, 17	7511	5511	5 900
<p>* МО – меморіальний ордер. ** Форму наведено в додатку 27 до Порядку № 938. *** Форма затверджена Наказом № 818. **** 50 000 грн: 120 міс. x 12 міс. = 5 000 грн.</p>						

Відповідно до статті 1 Закону № 1192 установи, що утримуються за рахунок бюджетів, уповноважені ними державні установи та органи місцевого самоврядування як розпорядники коштів визначені отримувачами гуманітарної допомоги, повинні дотримуватись процедури документального оформлення гуманітарної допомоги, ведення відповідного обліку та звітності у залежності від їх повноважень.

Гуманітарна допомога як вид благодійництва може бути як у грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожер-

тувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги в Україні або за кордоном.

Якщо вартість зазначена в іноземній валюті, на дату операції вартість перераховується у гривні за правилами НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»: операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у гривнях шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (розділ II ст. 1 НП(С)БОДС 130).

Практична ситуація

Бюджетна установа отримала цільову благодійну допомогу для придбання принтера у вигляді коштів в сумі 5 400,00 грн. Принтер було придбано вартістю 5 400,00 грн. Його ввели в експлуатацію та нарахували амортизацію.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано цільову благодійну допомогу	Виписка з реєстраційного рахунка	2, 14	2313	7511	5 400,00
2	Придбано принтер	Накладна	6	1312	6211	5 400,00
3	Перераховано постачальнику кошти за принтер	Виписка з реєстраційного рахунка	2 та 6	6211	2313	5 400,00
4	Вилучено з доходів від необмінних операцій кошти, використані для придбання принтера	Бухгалтерська довідка	14	7511	5411	5 400,00
5	Введено принтер в експлуатацію	Акти уведення в експлуатацію ОЗ Інвентарна картка групового обліку основних засобів	17	1113	1312	5 400,00
6	Відображено зміни в капіталі	Бухгалтерська довідка	17	5411	5111	5 400,00
7	Нараховано амортизацію під час введення принтера в експлуатацію (50 % від первісної вартості)	Розрахунок амортизації МНМА	17	8014	1412	2 700,00
8	Віднесено на фінансовий результат звітнього періоду нараховану амортизацію	Бухгалтерська довідка	17	5511	8014	2 700,00

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНОВО МАЙНА У ВИГЛЯДІ ГУМАНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ

В умовах воєнного стану органи місцевого самоврядування отримують майно у вигляді безоплатної гуманітарної допомоги в натуральній формі.

Правові, організаційні, соціальні засади отримання, надання, оформлення, розподілу і контролю за цільовим використанням гуманітарної допомоги визначає Закон України «Про гуманітарну допомогу» від 22.10.1999 р. № 1192-XIV (далі – Закон № 1192).

Відповідно до Закону № 1192 гуманітарна допомога – цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, у вигляді безповоротної фінансової допомоги або добровільних пожертвувань, або допомога у вигляді виконання робіт, надання послуг, що надається іноземними та вітчизняними донорами із гуманних мотивів отримувачам гуманітарної допомоги.

Постановою Кабінету Міністрів України від 05.03.2022 р. № 202 «Деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги» Урядом визначено, що в умовах воєнного стану не поширюються встановлені законодавством вимоги щодо отримання, використання, обліку та звітності **благодійної допомоги** від юридичних та фізичних осіб – резидентів та нерезидентів.

Оскільки відповідно до абз. 3 ст. 1 Закону № 1192 гуманітарна допомога є різновидом благодійництва, але не **благодійною допомогою**, відповідно бухгалтерський облік гуманітарної допомоги та відповідна звітність здійснюються отримувачами гуманітарної допомоги та набувачами гуманітарної допомоги (юридичними особами) у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики допомоги (абз.4 ст.11 Закону № 1192)

Відповідно до ч. 4 ст. 11 Закону № 1192 в разі відсутності обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги **вона вважається використаною не за цільовим призначенням**.

При отриманні гуманітарної допомоги відповідний ОМС є отримувачем гуманітарної допомоги – посередником між донором і набувачем гуманітарної допомоги, але тим не менш в момент її отримання в нього збільшуються активи, які зберігаються певний час, після чого вони спрямовуються набувачу (юридичній або фізичній особі) за цільовим призначенням. В результаті відбувається їх зменшення (тобто, фактичне використання). Відповідно до ст.1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначені заходи є господарською операцією – дією або подією, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі установи.

Бухгалтерський облік гуманітарної допомоги та відповідна звітність здійснюються отримувачами гуманітарної допомоги та набувачами гуманітарної допомоги (юридичними особами) у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (Міністерством фінансів України) – абз. 4 ст. 11 Закону № 1192.

Відповідно до абз. 2 ч. 2 статті 56 БКУ – ОМС як бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Міністерством фінансів України.

Відображення в обліку отримання гуманітарної допомоги потрібно підтверджувати первинними документами (ст. 9 Закону №996).

Первинні документи мають відповідати за порядком їх створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання, вимогам встановленим Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995 р. (далі – Наказ №88).

Первинними документами для обліку гуманітарної допомоги можуть бути:

- ◆ декларація про перелік товарів, що визнаються гуманітарною допомогою;
- ◆ акт приймання-передачі матеріальних цінностей (гуманітарної допомоги);
- ◆ інші документи, надані донорською організацією, в якій можуть бути зазначені елементи первинного документа, такі як: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральних вимірниках та /або у грошовому вимірнику), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, інші дані.

Підставою для відображення в обліку гуманітарної допомоги достатньо наявності хоча б одного з перелічених документів, із зазначенням запису, що товар є гуманітарною допомогою.

Якщо набувачем зазначено громаду, тоді в документах набувачем зазначають місцеву раду як представника інтересів громади. В обліку майно, отримане як гуманітарна допомога в натуральній формі, оприбутковується **на правах оперативного управління, оскільки власником такого майна є громада.**

Наприклад, якщо місцева рада є отримувачем, то **виконком місцевої ради** має надати рішення на одержання гуманітарної допомоги щодо:

- ◆ погодження на отримання гуманітарної допомоги відповідно до первинних документів;
- ◆ розпорядження щодо прийняття у комунальну власність отриманого майна;
- ◆ оприбуткування майна на праві оперативного управління комунальною (бюджетною) установою;
- ◆ оприбуткування майна здійснюється отримувачем (радою), подальшу передачу може визначити виконком, як набувачу бюджетній установі (наприклад, заклад освіти) так і фізичним особам.

Отримавши гуманітарну допомогу в натуральній формі, керівник комунальної (бюджетної) установи має видати **перший розпорядчий** документ (наказ) щодо отримання гуманітарної допомоги та її цільового призначення та **другий розпорядчий** документ (наказ) щодо створення тимчасової комісії з прийняття гуманітарної допомоги в натуральній формі на період воєнного стану та затвердити її персональний склад.

Обов'язками тимчасової комісії має бути:

- ◆ перевірка первинних документів із наявною гуманітарною допомогою;
- ◆ огляд матеріальних цінностей;
- ◆ розмежування їх за видами та формою застосування (оприбуткування на баланс чи можливість їх передачі набувачу);
- ◆ визначення відповідності критеріям визнання активам за їх видами;
- ◆ встановлення строків корисного використання для основних засобів;
- ◆ призначення відповідальних осіб за облік активів та їх подальше використання зі статусом «гуманітарна допомога»;
- ◆ складання Акту введення в експлуатацію основних засобів або Акту приймання-передачі запасів, якщо основні засоби та запаси призначені для подальшої передачі.

В обліку **гуманітарна допомога відображається як** безоплатно отримані активи. Як визначено в п. 4 розд. I НП(С)БОДС 124 «Доходи», необмінною є господарська операція, яка не передбачає передання активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов, тобто.

Згідно з Порядком № 1219 використовується **рахунок 75** «Доходи за необмінними операціями», зокрема **субрахунок 7511** «Доходи за необмінними операціями», де ведеться облік доходів від безоплатно отриманих активів, послуг (робіт).

Відповідно до Типової кореспонденції від 29.12.2015 р. № 1219 отримання гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) відображається таким проведенням, як наведено нижче:

п. ТК	Зміст	Дебет	Кредит
5.7	Отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі)	2211 «Готівка у національній валюті» 2212 «Готівка в іноземній валюті» 2311 «Поточні рахунки в банку» 2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»

Важливим моментом при оприбуткуванні гуманітарної допомоги в натуральній формі є **вартість**, за якою актив буде відображено в бухгалтерському обліку.

Якщо вартість зазначена в іноземній валюті, на дату операції вартість перераховується у гривні за правилами НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»: операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у гривнях шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (розділ II ст.1 НП(С)БОДС 130).

Отже, розглянемо порядок обліку **основних засобів** отриманих як гуманітарна допомога бюджетних установ.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку основних засобів, отриманих як гуманітарна допомога, визначені в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями №11.

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів держсектору):

- ◆ є їхня справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НП(С)БОДС 121 (п. 7 розд. II цього стандарту);
- ◆ може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НП(С)БОДС 121.

Якщо достовірна інформація про первісну вартість основних засобів відсутня, вона визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

Якщо бюджетною установою понесено додаткові витрати на доведення таких об'єктів до стану, придатного для застосування (наприклад, транспортні витрати, монтаж, налагодження, реєстраційні збори тощо), то такі витрати включаються до первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів.

Для обліку зазначених витрат застосовують субрахунки 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи», тобто додаткові витрати накопичуються за дебетом таких субрахунків.

Після закінчення всіх робіт, пов'язаних з уведенням в експлуатацію безоплатно отриманих об'єктів, установа відносить такі витрати на збільшення їх первісної вартості.

У разі отримання основних засобів як гуманітарної допомоги потрібно скласти і подати до органів ДКСУ **Довідку про надходження у натуральній формі**. Зробити це слід не пізніше останнього робочого дня звітного місяця. Форму довідки наведено у додатку 25 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938 із змінами.

Практична ситуація

Від іноземного донора бюджетна установа отримала гуманітарну допомогу у вигляді майна – 2 генератори. Відповідно до первинних документів вартість одного генератора становить 1 000 євро. Валютний курс на дату митної декларації становить 37,4 грн за 1 євро. На доставку генераторів понесено транспортні витрати в сумі 1 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
	Отримано генератори як гуманітарну допомогу	Акт приймання-передачі	4	1311	2117	74 800,00
	Відображено дохід від безоплатно одержаних генераторів	Довідка про надходження в натуральній формі	3 і 14	2313	7511	74 800,00
	Відображено зміни в капіталі установи	Акт приймання-передачі	14	7511	5111	74 800,00
	Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	Довідка про надходження в натуральній формі	3 і 4	2117	2313	74 800,00
	Отримано асигнування загального фонду, які призначені на сплату транспортних послуг	Виписка з реєстраційного рахунка	2	2313	7011	1 000,00
	Відображено транспортні витрати	ТТН за формою № 1-ТН	6	1311	6211	1 000,00
	Сплачено транспортні витрати	Виписка з реєстраційного рахунка	2 і 6	6211	2313	1 000,00
	Вилучено доходи на цільове фінансування	Бухгалтерська довідка	17	7011	5411	1 000,00
	Введено генератори в експлуатацію	Акт введення в експлуатацію основних засобів	17	1014	1311/ПВ	74 800,00

	Введено генератори в експлуатацію	Інвентарні картки обліку об'єкта основних засобів	17	1014	1311/ТВ	1 000,00
	Відображено зміни в капіталі	Бухгалтерська довідка	17	5411	5111	1 000,00

Якщо основні засоби, отримані як гуманітарна допомога, призначено для подальшої передачі набувачам, їх варто відображати у складі запасів на субрахунок 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», на якому ведеться облік активів, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу.

Звертаємо увагу, переадресування гуманітарної допомоги може здійснюватися виключно від отримувача до набувача – фізичної або юридичної особи, шляхом складання та підписання дзеркального за змістом акту приймання-передачі гуманітарної допомоги між отримувачем та набувачем за умови дотримання визначених цілей та умов використання як гуманітарна допомога.

Зміну отримувача гуманітарної допомоги та її переадресування можливо здійснювати лише за погодженням з іноземними донорами за рішенням відповідного спеціально уповноваженого державного органу з питань гуманітарної допомоги (ст. 3 Закон №1192).

Підсумовуючи доходимо висновків, гуманітарна допомога є різновидом благодійництва, але не благодійною допомогою, відповідно бухгалтерський облік гуманітарної допомоги та відповідна звітність здійснюються отримувачами гуманітарної допомоги та набувачами гуманітарної допомоги (юридичними особами) у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади.

Органи місцевого самоврядування мають повноваження представляти територіальні громади та здійснювати від їх імені та в їх інтересах функції і повноваження місцевого самоврядування, визначені Конституцією України та іншими законами.

У разі відсутності бухгалтерського обліку щодо отримання та цільового використання гуманітарної допомоги, вона вважається використаною не за цільовим призначенням.

БЕЗОПЛАТНЕ ОТРИМАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ МІЖ РІЗНИМИ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно між розпорядниками бюджетних коштів, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта, що їх передав, з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою, з наведенням нарахованої суми зносу.

Операції з безоплатного отримання об'єктів ОЗ може здійснюватись між бюджетними установами, які підвідомчі одному суб'єкту управління об'єктами комунальної власності або підпорядковані іншим.

У першому випадку, безоплатне отримання в межах одного суб'єкта управління в обліку така операція відображається як внутрішньовідомча передача об'єктів ОЗ, доходи та витрати не виникають.

Інша ситуація, коли виникають операції щодо безоплатного отримання об'єктів ОЗ між бюджетними установами, які підвідомчі різним суб'єктам управління, доходи та витрати виникають.

Бюджетні установи як розпорядники бюджетних коштів отримують об'єкти ОЗ на правах оперативного управління (ч. 1 ст. 137 ГК).

Алгоритм дій операцій з безоплатного отримання основних засобів між бюджетними установами **в межах одного суб'єкта управління:**

1. Прийняття керівництвом рішення щодо безоплатного отримання ОЗ між бюджетними установами.
2. Утворення комісії з приймання-передачі майна. Створювати комісію повинні представників від обох сторін (що приймає і передає об'єкт) відповідно до п. 8 Порядку № 1482, операції з приймання-передачі об'єктів ОЗ відбувається в місячний термін з дня прийняття рішення про передачу.
3. Комісія з питань приймання-передачі об'єктів ОЗ визначає технічний стан об'єкта передачі. За результатами обстеження, а також у разі потреби на підставі висновків експертів, комісія встановлює відповідність фізичного зносу відповідних об'єктів даним бухгалтерського обліку.
4. Комісія з приймання-передачі об'єктів ОЗ оформлює Акт приймання-передачі. Форму акта наведено у додатку до Порядку № 1482. Акт складається у 4 примірниках, кожен із яких має бути підписаний головою та членами комісії.
5. Передача об'єктів ОЗ має відбуватись разом із передачею первинними документами (чи їх копіями), або обліковими реєстрами (чи їх копіями), або іншими документами, у яких зазначено вартість його придбання (створення).
6. Документальне оформлення при оприбуткуванні об'єктів ОЗ передбачає оформлення Акта приймання-передачі основних засобів, Інвентарної карти, розрахунку амортизації, облікових та аналітичних реєстрів, та ін.

Довідку в натуральній формі в ДКСУ подавати не потрібно, оскільки не виникають доходи і витрати у результаті безоплатного отримання/передачі об'єктів ОЗ в межах одного органу управління доходи і витрати

Практична ситуація

На баланс бюджетної установи безоплатно передано будівлю на правах оперативного управління:

- первісна вартість будівлі – 890 000 грн,
- нарахований знос будівлі – 801 000 грн,
- строк корисного використання – 20 років.

Для оприбуткування будівлі на баланс були понесені витрати:

- на переоформлення технічної документації – 2 000 грн;
- на налагодження електромережі – 5 000 грн.

Витрати на переоформлення технічної документації включаються до первісної вартості безоплатно отриманої будівлі, оскільки є витратами, які безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Витрати на налагодження електромережі визнаються витратами звітного періоду і відносяться на фінансовий результат в кінці звітного періоду. Рішення щодо визнання витрат приймається комісією з передачі-приймання майна.

Первісна вартість будівлі = 890 000 грн + 2 000 грн = 892 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Оприбуткована будівля у сумі її первісної вартості	Акти уведення в експлуатацію ОЗ Інвентарна картка обліку основних засобів	17	1013	5111	890 000
2	Оприбуткована будівля у сумі її нарахованого зносу	Розрахунок амортизації	17	5512	1411	801 000
3	Відображено отримання коштів на переоформлення технічної документації	Виписка з реєстраційного рахунка	2	2313	7011	2 000
4	Відображено витрати на переоформлення технічної документації	Бухгалтерська довідка	6	1311	6211	2 000
5	Сплачено за послуги	Виписка з реєстраційного рахунка	6	6211	2313	2 000
6	Збільшено первісну вартість будівлю	Інвентарна картка обліку основних засобів	17	1013	1311	2 000
7	Вилучення доходів, які були використані на послуги	Бухгалтерська довідка	17	7011	5411	2 000
8	Збільшено внесений капітал	Бухгалтерська довідка	17	5411	5111	2 000
9	Відображено отримання коштів на налагодження електромережі	Виписка з реєстраційного рахунка	2	2313	7011	5 000
10	Відображено витрати на налагодження електромережі	Бухгалтерська довідка	6	8013	6211	5 000
11	Проведено розрахунок	Виписка з реєстраційного рахунка	6,2	6211	2313	5 000
12	Доходи віднесено на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	17	7011	5511	5 000
13	Витрати віднесено на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	17	5511	8013	5 000

Відповідно до Методичних рекомендацій №11 комісією установи можна переглядати строки корисного використання.

Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг).

Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведені у додатку до Методичних рекомендацій №11.

Якщо бюджетна установа визначає строки корисного використання об'єкта ОЗ, які відрізняються від наведених у додатку до Методичні рекомендації №11, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

При перегляді строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів комісія має враховувати такі чинники:

- ◆ очікуване використання об'єкта основних засобів. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;
- ◆ очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;
- ◆ моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів;
- ◆ правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта ОЗ, нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ може переглядатися в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання (модернізації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо).

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи відповідно із нової залишкової вартості та нового строку корисного використання (експлуатації), починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (експлуатації).

Кожна окрема будівля є інвентарним об'єктом. До її складу входять усі потрібні для експлуатації і розміщення всередині неї комунікації, тобто:

- ◆ система опалення приміщення, включаючи котельну установку для опалення (якщо остання знаходиться в самому приміщенні);
- ◆ внутрішня мережа водогазопроводу і каналізації з усіма пристроями;
- ◆ внутрішня мережа силової та освітлювальної електропроводки з усією освітлювальною арматурою;
- ◆ внутрішні телефонні й сигналізаційні мережі та вентиляційні пристрої загально санітарного значення;
- ◆ підйомники (ліфти).

Якщо будівлі стоять поруч і мають загальну стіну, але кожна з них - самостійне конструктивне ціле, вони вважаються окремими інвентарними об'єктами.

Практична ситуація

На баланс бюджетної установи безоплатно передано комп'ютерні комплекси та офісні меблі на правах оперативного управління, дані наведено нижче:

Назва об'єкта	Первісна вартість, грн/одиницю	Кількість	Нарахований знос, сума	Строк корисного використання	Субрахунок
Комп'ютерні комплекси	8 000,00	3	1 600	10	1014

Офісні меблі (шафи)	9 000,00	3	7 200	10	1016
---------------------	----------	---	-------	----	------

На доставку комп'ютерів і меблів понесено транспортні витрати в сумі – 500 грн. На момент отримання матеріальних цінностей в Наказі про облікову політику встановлено вартісний критерій розмежування основних засобів і МНМА – 10 000 грн (без ПДВ).

Спосіб розподілу транспортних витрат установа визначає самостійно та затверджує в обліковій політиці. Такі витрати можуть безпосередньо включатись до складу первісної вартості або відображатись на окремому субрахунку.

Пропонується використовувати такий спосіб розподілу витрат:

Розподіл витрат:

8 000 грн. *3=24 000 грн (47%)

9 000 грн. *3=27 000 грн (53%)

Всього = 51 000 грн.

Витрати всього 500 грн.

комп'ютерні комплекси (3шт.) = 235 грн.

офісні меблі (3шт) = 265 грн.

Первісна вартість одного комп'ютерного комплексу:

8 000 грн + 235 грн/3=8 078,3 грн.

Первісна вартість одиниці офісних меблів:

9 000 грн + 265/3=9 088,3 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Оприбутковано комп'ютерні комплекси у сумі їх первісної вартості	Акт Інвентарна картка	17	1014	5111	8 000*3= =24 000
2	Відображено суму нарахованого зносу	Розрахунок амортизації	17	5512	1411	1 600*3=4 800
3	Отримано кошти на оплату транспортних послуг	Виписка з реєстраційного рахунка	2	2313	7011	500
4	Оприбутковано офісні меблі у сумі їх первісної вартості	Акт Інвентарна картка	17	1016	5111	9 000*3= =27 000
5	Відображено суму нарахованого зносу	Розрахунок амортизації	17	5512	1411	7 200*3= =21 600
6	Відображено витрати на транспортні послуги+на офісні меблі	Товарно-транспортна накладна	6	1311/1014 1311/1016	6211	500
7	Сплачено за послуги	Виписка з реєстраційного рахунка	6	6211	2313	500

8	Збільшено первісну вартість комп'ютерного комплексу	Інвентарна картка	17	1014	1311	235
9	Збільшено первісну вартість офісних меблів	Інвентарна картка	17	1016	1311	265
10	Вилучення доходів, які були використані на послуги	Бухгалтерська довідка	17	7011	5411	500
11	Збільшено внесений капітал	Бухгалтерська довідка	17	5411	5111	500

Незалежно від встановленого в обліковій політиці вартісного критерія розмежування ОЗ і МНМА при безоплатному отриманні основних засобів від розпорядників бюджетних коштів, отримувач має оприбутковувати отримані об'єкти на баланс у такому вигляді, як вони відображались на балансі у передавача.

Алгоритм дій щодо оприбуткування та документального оформлення об'єктів ОЗ операцій з безоплатного отримання об'єктів ОЗ бюджетними установами **між різними суб'єктами управління** основних засобів практично такий самий, як і в межах одного суб'єкту управління, за умови таких відмінностей:

1. При отриманні безоплатно отриманих ОЗ бюджетними установами між різними суб'єктами управління виникають доходи від необмінних операцій, які в обліку відображаються на субрахунку 7511 «Доходи від необмінних операцій»;
2. Документальне оформлення передбачає складання і подачу до органу ДКСУ Довідки про надходження в натуральній формі на суму первісної вартості отриманого активу (не пізніше останнього робочого дня місяця, в якому отримано актив).

Форма довідки для місцевого бюджету наведена в **додатку 25** до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Мінфіну від 23.08.2012 р. № 938.

АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МНМА

Порядок нарахування амортизації на об'єкти ОЗ та МНМА визнано розділом НП(С) БОДС 121 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями № 11.

Амортизація – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Основні правила нарахування амортизації наведено нижче:

Правило	Зміст правила
I	Амортизації не підлягають такі об'єкти: земельні ділянки; музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Держреєстра нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Держреєстра національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» від 24.12.1999 р. № 3814-XII, тощо, як об'єкти із

I	невизначеним строком корисного використання); піддослідні тварин; багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку; природні ресурси; незавершені капітальні інвестиції
II	Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс). Амортизація не нараховується на об'єкти основних засобів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції та/або в районах проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану.
III	Припиняється нарахування амортизації – із місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта ОЗ, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервації, а поновлюється – починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації. Також амортизація не нараховується на об'єкти основних засобів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції. Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.
III	Нараховують амортизацію ОЗ (окрім малоцінних необоротних матеріальних активів) із застосуванням прямолінійного методу. Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів проводять так: 50% первісної вартості – у місяці передачі об'єкта у використання, а решта 50% - у місяці їх вилучення з активів (списання).
IV	У разі передачі або вибуття об'єкта ОЗ або МНМА у випадках, передбачених законодавством, бюджетна установа, що його передає, нараховує амортизацію в місяці їх вибуття за повну кількість календарних місяців перебування його в експлуатації у звітному періоді. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку бюджетна установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Ліквідаційна вартість може **дорівнювати нулю**, якщо бюджетна установа **не може достовірно** визначити суму, яка очікується від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації).

Сума ліквідаційної вартості може встановлюватися як в грошовому вимірнику, так і в процентному, рішення має бути зафіксоване в обліковій політиці.

Документальне оформлення нарахованої амортизації основних засобів та МНМА передбачає заповнення типових форм, затверджених Наказом №818:

- ◆ форма «Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)»;
- ◆ форма «Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів».

Амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта основних засобів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Практична ситуація

Потрібно визначити ліквідаційну вартість автомобіля, первісна вартість якого становить 150 000 грн. В обліковій політиці визначено, що ліквідаційна вартість ОЗ становить 20 % від їх первісної вартості. Ліквідаційна вартість автомобіля становить 30 000 грн.

Ліквідаційна вартість основних засобів визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи. За результатами роботи комісія складає Акт про встановлення ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість може бути визначена не тільки коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, і об'єкт ще придатний до експлуатації, а й при введенні об'єкта в експлуатацію.

ОЦІНКА ПІСЛЯ ПЕРВІСНОГО ВИЗНАННЯ ТА ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують первісну вартість ОЗ протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання бюджетною установою майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання бюджетними установами майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ ТА ПОЛІПШЕННЯ ОБ'ЄКТА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Облік витрат на ремонти/поліпшення основних засобів залежить від того, **на що спрямовані ремонтні заходи**.

Ремонтні заходи і роботи щодо основних засобів, спрямовуються:

- ◆ на підтримку об'єкта в робочому стані й отримання **первісно визначеної суми** майбутніх економічних вигід від його використання (технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт)

або

- ◆ на його поліпшення, що зумовлює **збільшення** майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання такого об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція).

Тобто основний «обліковий» критерій у цьому випадку – **майбутні економічні вигоди**.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних бюджетною установою робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником установи з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Від класифікації робіт напряму залежить застосування кодів економічної класифікації видатків на етапі планування витрат та здійснення платежів. Окрім того, від правильності визначення виду робіт залежить і порядок обліку таких операцій. Рішення з цього приводу приймає **керівник** установи.

Саме керівник вирішує, спрямовані конкретні роботи на поліпшення умов експлуатації об'єкта та чи сприяють вони лише підтриманню його в робочому стані (п. 2 розд. VI Методичних рекомендацій № 11).

Питання класифікації ремонтних та будівельних робіт **не входять до кола обов'язків** бухгалтерської служби.

! Ще до початку ремонтних та будівельних робіт необхідно затвердити **наказом керівника** щодо проведення таких робіт **із зазначенням їх конкретного виду** (поточний ремонт, капітальний ремонт чи поліпшення).

Оформлення наказу чи іншого розпорядчого документа керівника установи буде єдиною правильною підставою для подальшого облікового визнання витрат.

Бухгалтер повинен контролювати дотримання бюджетного законодавства при взятті бюджетних зобов'язань, їх реєстрації та здійсненні платежів. Допомогти у цьому питанні можуть нормативні документи, які регламентують проведення цих робіт в окремих сферах, а також роз'яснення міністерств і відомств.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, техобслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання установою майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені. Такі витрати проводять за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

Практична ситуація

Керівник бюджетної установи прийняв рішення про проведення поточного ремонту на першому поверсі гуртожитку за кошти загального фонду. До процесу виконання поточного ремонту були залучені працівники установи та працівники сторонньої організації.

Вартість поточного ремонту склала 54 400 грн, з них:

- ◆ вартість матеріалів для поточного ремонту – 20 000 грн;
- ◆ витрати на оплату праці робітників, зайнятих в процесі ремонту – 20 000 грн;
- ◆ сума ЄСВ, нарахованого на фонд оплати праці працівників, зайнятих ремонтом – 4 400 грн;
- ◆ вартість послуг сторонньої організації – 10 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано бюджетні асигнування на проведення поточного ремонту гуртожитку	Виписка з реєстраційного рахунка	2	2313	7011	54 400
2	Віднесено на витрати звітного періоду вартість матеріалів для ремонту	Накладна (вимога) типової форми № 3-3	6	8013	6211	20 000
3	Перераховано кошти за будівельні матеріали	Виписка з реєстраційного рахунка	6	6211	2313	20 000
4	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим ремонтом	Платіжна відомість	5	8011	6511	20 000
5	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці працівнику, зайнятому для здійснення ремонту	Розрахунково-платіжна відомість	6	8012	6313	4 400
6	Віднесено на витрати звітного періоду вартість послуг сторонньої організації	Договір, акт приймання-передачі виконаних робіт	2, 6	8013	6211	10 000
7	Перераховано кошти сторонній організації за виконані роботи	Виписка з реєстраційного рахунка	2, 6	6211	2313	10 000
8	Наприкінці звітного періоду закрито рахунок: – витрат	Не оформлюються	17	5511	8011,	20 000
					8012,	4 400
	– доходів				8013	20 000
				7011	5511	54 400

Придбання матеріалів для ремонту гуртожитку здійснюються за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Оплата послуг сторонньої організації здійснюються за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

Роботи з поліпшення об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) здійснюються за рахунок капітальних витрат, передбачених у кошторисах на виконання зазначених робіт (Методичні рекомендації № 11).

Перелік поліпшень об'єктів основних засобів наведено в Методичних рекомендаціях № 11:

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

Бажано, щоб спеціаліст відповідного профілю (інженер, начальник або інша компетентна особа) надав технічний висновок про спрямованість заходів, які проводяться, з погляду подальшої експлуатації основних засобів для прийняття рішення керівником. Головна вимога до змісту такого висновку полягає в тому, щоб у ньому була відображена суть проведеної операції, а всі виконані роботи (окремі етапи робіт) чітко розділялися б на два типи: такі, що зумовлюють збільшення майбутніх економічних вигід, і такі, які не ведуть до таких наслідків.

Практична ситуація

Керівництво бюджетної установи прийняло рішення про виконання робіт із термомодернізації (утеплення) адміністративної будівлі установи. На замовлення установи проектна організація виготовила проектно-кошторисну документацію. Згідно з умовами договору вартість цих робіт – 120 тис. грн.

Безпосередньо для виконання робіт з утеплення було укладено окремий договір із підрядною організацією на суму 800 тис. грн. При цьому, умовами договору передбачений аванс у розмірі 20 % від вартості договору, тобто 160 тис. грн.

Остаточні розрахунки за виконані роботи в сумі 640 тис. грн було проведено після підписання Акта приймання виконаних будівельних робіт за формою №КБ-2в та Довідки за формою № КБ-3.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано фінансування на реконструкцію будівлі (120 тис. грн + 800 тис. грн)		2	2313	5411	920 000
2	Виконано роботи з розроблення проектно-кошторисної документації		6	1311	6211	120 000
3	Перераховано кошти проектній організації		2, 6	6211	2313	120 000
4	Надано аванс підрядній організації		2, 4	2113	2313	160 000
5	Відображено витрати на реконструкцію будівлі		6	1311	6211	800 000
6	Зменшено суму заборгованості перед підрядником на суму виплаченого авансу		2, 6	6211	2113	160 000
7	Проведено остаточні розрахунки з підрядником		2, 6	6211	2313	640 000
8	Збільшено первісну вартість будівлі на суму робіт із реконструкції		17	1013	1311	920 000

8	Водночас зроблено другий запис		17	5411	5111	920 000
---	--------------------------------	--	----	------	------	---------

Як видно, спочатку слід включити до капітальних інвестицій витрати на виготовлення проектно-кошторисної документації, а потім вартість робіт безпосередньо з реконструкції будівлі.

Після введення в експлуатацію слід відобразити збільшення первісної вартості будівлі на загальну суму витрат, пов'язаних із термомодернізацією. Одночасно збільшується внесений капітал на рівнозначну суму.

Документальне оформлення робіт пов'язаних з ремонтом, реконструкцією та модернізацією об'єктів ОЗ:

1. Залучення підрядної організації та укладення з нею договору або кількох договорів, якщо одна організація займається виготовленням проектно-кошторисної документації, інша – проводить її експертизу;
2. Оформлення Дефектного акта за формою № 8, наведеною в додатку Р до ДСТУ Б Д.11-1:2013;
3. Оформлення Акта передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію об'єктів ОЗ за типовою формою, затвердженою Наказом № 818 із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, кількості, суми, найменування підприємства (організації) або суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу), якому основні засоби передаються на ремонт, реконструкцію, модернізацію основних засобів, дати такої передачі та інших відомостей;
4. Після закінчення робіт складається Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів за типовою формою, затвердженою Наказом № 818 із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, вартості ремонту, реконструкції, модернізації об'єкта, найменування підприємства (організації), що повертає відремонтовані, реконструйовані, модернізовані основні засоби, та інших відомостей.

Інформація про отримані матеріальні цінності у процесі ремонту, реконструкції, модернізації об'єкта основних засобів вноситься до розділу «Підлягають оприбуткуванню матеріали після ремонту, реконструкції, модернізації».

Акти складаються у двох примірниках і підписується керівником установи (структурного підрозділу), яким виконувалися ремонт, реконструкція та модернізація основних засобів, та представником установи, уповноваженим на прийняття основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації. Акт затверджується керівником установи, що приймає об'єкт основних засобів після ремонту, реконструкції та модернізації.

В інвентарні картки обліку об'єкта основних засобів та в інші облікові та аналітичні реєстри заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

Таким чином, в процесі поліпшення основних засобів необхідно оформити типові форми, які затверджені Наказом № 818, а саме:

1. Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
2. Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
3. Внесення змін до Інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів;
4. Внесення змін до розрахунку амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів).

ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Відповідно до п. 3 розд. III НП(С)БОДС 121 за рішенням керівника бюджетної установи об'єкт ОЗ може бути переоцінений, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. Згідно із Законом № 2658 справедливу вартість мають право визначати суб'єкти оціночної діяльності. Отже, якщо переоцінка основних засобів пов'язана з встановленням справедливої вартості, потрібно у кошторисі бюджетної установи передбачити кошти на залучення суб'єкта оціночної діяльності.

Під час проведення переоцінки слід дотримуватися таких правил:

Правило 1. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту ж дату потрібно переоцінити всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Нагадаємо, група основних засобів – це сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

Правило 2. Порогом суттєвості для проведення переоцінки основних засобів є величина, що дорівнює 10%-вому відхиленню залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості.

Правило 3. Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже було переоцінено, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на річну дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої.

Правило 4. Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом, визначеним п. 7 розд. IV НП(С)БОДС 121.

Практична ситуація

У зв'язку із суттєвим (понад 10 %) відхиленням залишкової вартості будівлі, що обліковується на балансі бюджетної установи, від її справедливої вартості, керівник установи прийняв рішення про переоцінку цього об'єкта. Рішення було погоджено з органом управління.

Для визначення справедливої вартості установа звернулася до суб'єкта оціночної діяльності. Висновок оцінювача відображено у звіті про оцінку майна.

Вихідні дані для розрахунку суми дооцінки будівлі та результатів її проведення такі:

первісна вартість будівлі – 800 000 грн.
сума нарахованого зносу – 520 000 грн.
залишкова вартість будівлі – 280 000 грн (800 000 грн – 520 000 грн)
справедлива вартість згідно зі звітом про оцінку майна – 320 000 грн.

На підставі цих даних розрахуємо:

індекс переоцінки для дооцінки будівлі:
 $320\ 000\ \text{грн} : 280\ 000\ \text{грн} = 1,143$
переоцінену (первісну) вартість будівлі:
 $800\ 000\ \text{грн} \times 1,143 = 914\ 400\ \text{грн}$
переоцінену суму зносу:
 $520\ 000\ \text{грн} \times 1,143 = 594\ 360\ \text{грн}$
переоцінену залишкову вартість будівлі:
 $914\ 400\ \text{грн} - 594\ 360\ \text{грн} = 320\ 040\ \text{грн}.$

Розрахуємо результати дооцінки:

первісна вартість:

800 000 грн – 914 400 грн = 114 400 грн

сума зносу:

520 000 грн – 594 360 грн = 74 360 грн

залишкова вартість:

280 000 грн – 320 040 грн = 40 040 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума, грн
1	Відображено результати дооцінки будівлі в сумі: – дооцінки первісної вартості	Звіт про оцінку майна, акт переоцінки ОЗ**	17	1013	5311	114 400
	– коригування суми зносу			5311	1411	74 360

* МО – меморіальний ордер.
** Форма затверджена Наказом № 818

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта на індекс переоцінки. Цей індекс обчислюється діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Відповідно до п. 7 розд. III НП(С)БОДС 121 сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів зараховується до капіталу в дооцінках.

Облік ведеться на рахунку 53 «Капітал у дооцінках», який призначено для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством. За кредитом цього рахунку відображається збільшення капіталу в дооцінках, за дебетом – зменшення капіталу в дооцінках або віднесення на фінансовий результат.

Рахунок 53 має такі субрахунки:

5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів».

Практична ситуація

У зв'язку із суттєвим (понад 10 %) відхиленням залишкової вартості 20-ти комп'ютерних комплексів, що обліковуються на балансі бюджетної установи, від їх справедливої вартості, керівником установи прийнято рішення про переоцінку таких об'єктів. Рішення було погоджено з органом управління.

Для визначення справедливої вартості установа звернулася до суб'єкта оціночної діяльності. Висновок оцінювача відображено у звіті про оцінку майна.

Вихідні дані для визначення суми уцінки комплексу та результатів її проведення такі:

первісна вартість комплексу – 12 000 грн

сума нарахованого зносу – 4 000 грн

залишкова вартість комплексу – 8 000 грн (12 000 грн – 4 000 грн)

справедлива вартість згідно зі звітом про оцінку майна – 6 000 грн

Розрахунок уцінки проведено для одного комп'ютерного комплексу. На підставі наявних даних визначено:

індекс переоцінки для уцінки комплексу:
 $6\ 000\ \text{грн} : 8\ 000\ \text{грн} = 0,75$
 переоцінену (первісну) вартість комплексу:
 $12\ 000\ \text{грн} \times 0,75 = 9\ 000\ \text{грн}$
 переоцінену суму зносу:
 $4\ 000\ \text{грн} \times 0,75 = 3\ 000\ \text{грн}$
 переоцінену залишкову вартість комплексу:
 $9\ 000\ \text{грн} - 3\ 000\ \text{грн} = 6\ 000\ \text{грн}$

Розрахуємо результати уцінки:

первісна вартість:
 $12\ 000\ \text{грн} - 9\ 000\ \text{грн} = 3\ 000\ \text{грн}$
 знос:
 $4\ 000\ \text{грн} - 3\ 000\ \text{грн} = 1\ 000\ \text{грн}$
 залишкова вартість:
 $8\ 000\ \text{грн} - 6\ 000\ \text{грн} = 2\ 000\ \text{грн}$

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума, грн
Відображено результати уцінки комп'ютерного комплексу в сумі: – коригування суми зносу	Звіт про оцінку майна, акт переоцінки основних засобів	17	1411	1014	1 000
– різниці залишкової вартості			8411	1014	2 000

Відповідно до п. 7 розд. III НП(С)БОДС 121 сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відноситься до складу витрат звітного періоду.

Практична ситуація

Керівником бюджетної установи прийнято рішення про проведення дооцінки комп'ютерних комплексів, які раніше були уцінені. Їхня первісна (уцінена) вартість – 6 000 грн, сума нарахованого зносу – 1 000 грн, залишкова вартість – 5 000 грн. Справедлива вартість на дату переоцінки – 7 000 грн. Сума уцінки комп'ютерного комплексу, яка в попередніх періодах була включена до витрат, становить 3 000 грн.

Визначимо:

індекс переоцінки для дооцінки комплексу:
 $7\ 000\ \text{грн} : 5\ 000\ \text{грн} = 1,4$
 переоцінену (первісну) вартість комплексу:
 $6\ 000\ \text{грн} \times 1,4 = 8\ 400\ \text{грн}$
 переоцінену суму зносу:
 $1\ 000\ \text{грн} \times 1,4 = 1\ 400\ \text{грн}$
 переоцінену залишкову вартість комплексу:
 $8\ 400\ \text{грн} - 1\ 400\ \text{грн} = 7\ 000\ \text{грн}$

Розрахуємо результати дооцінки:

первісна вартість:
 $6\ 000\ \text{грн} - 8\ 400\ \text{грн} = 2\ 400\ \text{грн}$

знос:

1 000 грн – 1 400 грн = 400 грн;

залишкова вартість:

5 000 грн – 7 000 грн = 2 000 грн

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума, грн
Відображено результати дооцінки комп'ютерного комплексу, раніше уціненого, в сумі: – дооцінки первісної вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	Звіт про оцінку майна, акт переоцінки основних засобів	17	1014	7411	2 400
– коригування суми зносу основних засобів			1411	1014	400

Сума попередньо визнаних витрат при уцінці перевищує проведену дооцінку. Зарахування до капіталу суми перевищення не буде через відсутність такого перевищення.

Якщо до проведення дооцінки була здійснена уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами установи, що не перевищують суму зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року (п. 8 розд. III НП(С)БОДС 121).

Практична ситуація

Керівником бюджетної установи прийнято рішення щодо проведення уцінки будівлі, яка раніше була дооцінена. Сума дооцінки залишкової вартості будівлі дорівнює 114 400 грн. Первісна (переоцінена) вартість будівлі – 914 400 грн. Сума нарахованого зносу – 594 360 грн. Переоцінена залишкова вартість будівлі – 320 040 грн. Справедлива вартість на дату переоцінки – 200 000 грн.

Визначимо:

індекс переоцінки для уцінки будівлі:

$200\,000 \text{ грн} : 320\,040 \text{ грн} = 0,62$

переоцінену (первісну) вартість будівлі:

$914\,400 \text{ грн} \times 0,62 = 566\,928 \text{ грн}$

переоцінену суму зносу:

$594\,360 \text{ грн} \times 0,62 = 368\,503,20 \text{ грн}$

переоцінену залишкову вартість будівлі:

$566\,928,00 \text{ грн} - 368\,503,20 \text{ грн} = 198\,424,80 \text{ грн}$

Розрахуємо результати уцінки:

первісна вартість:

$914\,400 \text{ грн} - 566\,928 \text{ грн} = 347\,472 \text{ грн}$

знос:

$594\,360,00 \text{ грн} - 368\,503,20 \text{ грн} = 225\,856,80 \text{ грн}$

залишкова вартість:

$320\,040,00 \text{ грн} - 198\,424,80 \text{ грн} = 121\,615,20 \text{ грн}$

сума перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми

дооцінками цього об'єкта:

347 472,00 грн – 114 400,00 грн – 225 856,80 грн = 7 215,20 грн

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Первинні документи	№ МО*	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума, грн
Відображено результати уцінки раніше дооціненої будівлі в сумі: – коригування суми зносу	Звіт про оцінку майна, акт переоцінки основних засобів	17	1411	1013	225 856,80
– уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок			5311	1013	114 400,00
– перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта			8411 (842)	1013	7 215,20

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта ОЗ, то сума уцінки зменшує капітал в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду (п. 8 розд. III НП(С)БОДС 121).

ОБЛІК ВИБУТТЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Причиною вибуття об'єктів ОЗ або МНМА може бути ліквідація, продаж, передача, установлена нестача чи невідповідність критеріям визнання активом.

Для кожної із зазначених причин списання існують нормативно-правові акти, які визначають механізм та вимоги до процедури списання об'єктів ОЗ, а також визначають правила документального оформлення таких операцій, наведено нижче:

Нормативно-правовий акт	До яких операцій з майном застосовується
Порядок відчуження об'єктів державної власності, затв. постановою КМУ від 06.06.2007 р. № 803	При відчуженні (продажу) майна державної власності, яке відноситься до основних засобів
Положення про порядок передачі об'єктів права державної власності, затв. постановою КМУ від 21.09.98 р. № 1482	При безоплатній передачі об'єктів права державної власності із сфери управління міністерств, інших центральних та місцевих органів виконавчої влади, Ради міністрів АР Крим, Фонду держмайна, інших держорганів, які відповідно до законодавства здійснюють функції з управління державним майном, Національної академії наук, галузевих академій наук, інших установ та організацій, яким державне майно передано у безоплатне користування, до сфери управління інших органів, уповноважених управляти державним майном, або самоврядних організацій

<p>Порядок подання та розгляду пропозицій щодо передачі об'єктів з комунальної у державну власність та утворення і роботи комісії з питань передачі об'єктів у державну власність, затв. постановою КМУ від 21.09.98 р. № 1482</p>	<p>Визначає основні вимоги до подання та розгляду пропозицій щодо передачі об'єктів з комунальної у державну власність, а також утворення і роботи комісії з питань передачі об'єктів у державну власність відповідно до Закону України «Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності» від 03.03.98 р. № 147/98-ВР</p>
<p>Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879</p> <p>Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації, затв. наказом Мінфіну від 17.06.2015 р. № 572</p>	<p>При проведенні інвентаризації активів і зобов'язань та оформленні її результатів</p>
<p>Наказ Мінфіну «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання», затв. наказом Мінфіну від 13.09.2016 р. № 818</p>	<p>При складанні типових форм з обліку та списання основних засобів, МНМА розпорядниками бюджетних коштів, ДКСУ та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування</p>

Списання об'єктів комунальної власності проводиться з врахуванням вимог Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 № 280. та в порядку, передбаченому місцевою радою

Винятком є списання повністю амортизованих ОЗ, первісна (переоцінена) вартість яких становить менш ніж 50 000 грн. Такі об'єкти можна списати на підставі рішення керівника бюджетної установи.

Щоб визначити непридатність ОЗ та оформити відповідні документи з ліквідації, керівник установи створює комісію. Головою комісії є заступник керівника установи, а членами – головний бухгалтер або його заступник, працівники інженерних, технічних, технологічних, будівельних, обліково-економічних та інших служб установи, а також залучені на вимогу суб'єкта управління його представники та інші фахівці.

Комісія зі списання майна:

- ◆ безпосередньо оглядає об'єкт, що підлягає списанню;
- ◆ установлює причини невідповідності критеріям активу;
- ◆ визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, подає пропозиції щодо їхньої відповідальності;
- ◆ визначає можливість продати (передати) об'єкт іншим підприємствам, організаціям та установам або використати окремі вузли, деталі, матеріали, що можуть бути одержані під час демонтажу, розбирання (ліквідації) основних засобів, установлює їхню кількість і вартість;
- ◆ складає та підписує акти про списання основних засобів.

Також комісія у протоколі зазначає свої висновки та пропозиції стосовно списання майна. Крім нього, мають бути оформлені такі документи:

- ◆ акт інвентаризації майна, що пропонується до списання;
- ◆ акти технічного стану майна, що пропонується до списання;
- ◆ акти на списання майна (затверджені Наказом № 818);
- ◆ інші документи (копія акта про аварію, висновки відповідних інспекцій, державних органів тощо (за наявності)).

Після оформлення всіх необхідних документів комісією зі списання майна установа готує пакет документів для суб'єкта управління, необхідний для отримання згоди списати майно.

З моменту надходження документів до суб'єкта управління в нього є 30 днів для того, щоб ухвалити рішення про згоду чи відмову щодо списання майна. Згоду на списання майна оформлюють розпорядчим документом суб'єкта управління, а відмову – листом. Лише отримавши згоду списати майно, установа може розпочати його демонтаж. У результаті демонтажу можуть бути отримані активи, які мають бути оприбутковані у складі запасів, основних засобів, вторинної сировини тощо. Після закінчення процедури демонтажу основних засобів, оприбуткування матеріалів, отриманих від ліквідації, установа повинна подати суб'єкту управління Звіт про списання майна. Цей звіт може бути повернений установі для доопрацювання, якщо до нього є зауваження в суб'єкта управління.

Відповідно до п. 3 розд. VI НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» у разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списують його первісну (переоцінену), балансову вартість і суму накопиченого зносу.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів ОЗ визначають вирахуванням із доходу від вибуття основних засобів їхньої залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

У результаті ліквідації можуть бути оприбутковані вузли, деталі, матеріали та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які згодом можна використовувати. Їх слід обліковувати у складі запасів (субрахунки 1513, 1515, 1518). Також у результаті ліквідації основних засобів можуть бути отримані об'єкти, які треба обліковувати у складі основних засобів (на субрахунках рахунку 10).

Оприбутковуючи такі активи, потрібно розуміти, як далі їх використовуватимуть. Якщо установа залишає їх для власних потреб, то слід відобразити дохід на субрахунок 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі». Якщо установа планує їх реалізувати, то дохід слід відобразити на субрахунок 7211 «Дохід від реалізації активів».

Основні засоби можуть стати непридатними для подальшого використання вже по закінченню строку його корисного використання, в окремих випадках — до закінчення такого строку. Саме від цього буде залежати відображення в бухгалтерському обліку списання об'єкта ОЗ. Різні практичні ситуації відобразимо у чотирьох прикладах.

Практична ситуація

На балансі бюджетної установи обліковується комп'ютер, первісна вартість якого – 25 000,00 грн, сума нарахованого зносу становить 25 000,00 грн. Комп'ютер несправний. Комісія ухвалила рішення про неможливість використовувати й відремонтувати комп'ютер, тому вирішено його ліквідувати.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
Списано комп'ютер, непридатний для подальшого використання, у сумі нарахованого зносу	9	1411	1014	25 000,00
Зменшено капітал на суму первісної вартості активу	17	5111	5512	25 000,00

Практична ситуація

На балансі бюджетної установи обліковується об'єкт ОЗ – опалювальний котел, первісна вартість якого 15 000,00 грн. Він зіпсувався та не підлягає ремонту. Комісія установи ухвалила рішення про списання котла. Дозвіл від органу управління на списання ОЗ отримано. Сума нарахованого зносу котла становить 10 150,00 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
1. Списано опалювальний котел, непридатний для подальшого використання:				
- на суму нарахованого зносу	9	1411	1014	10 150,00
- на залишкову вартість (15 000,00 – 10 150,00 = 4 850,00 грн)	9	8411	1014	4 850,00
2. Зменшено капітал на суму первісної вартості активу	17	5111	5512	15 000,00
3. Віднесено витрати на фінансовий результат звітного періоду	17	5511	8411	4 850,00

Під час списання МНМА спочатку необхідно донарахувати амортизацію (решту 50 % первісної вартості), а вже потім списувати об'єкт.

Практична ситуація

Керівником бюджетної установи вирішено ліквідувати проектор, який вийшов з ладу та не підлягає ремонту. Про це є відповідний висновок комісії установи. Первісна вартість цього активу – 7 700,00 грн, сума нарахованого зносу – 3 850,00 грн. Вартісний критерій розмежування ОЗ та МНМА – 10 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
Нараховано знос (решту 50 %) у місяці вибуття проектора	17	8014	1412	3 850,00
Списано нарахований знос	9	1412	1113	7 700,00
Віднесено до накопичених фінансових результатів первісну вартість проектора під час його списання	17	5111	5512	7 700,00
Віднесено витрати на фінансовий результат звітного періоду	17	5511	8014	3 850,00

Для оформлення господарських операцій з вибуття частини об'єкта ОЗ при його частковій ліквідації призначено Акт списання ОЗ (часткової ліквідації). Його типову форму затверджено наказом № 818.

У разі часткової ліквідації в акті наводять інформацію про об'єкт, який залишається в експлуатації. Зокрема, слід зазначити його первісну (переоцінену) вартість, суму зносу, зміни у характеристиці об'єкта. За відсутності даних у відповідних графах проставляють прочерк. Такий акт складається у двох примірниках. При цьому його підписання

всіма членами комісії зі списання, призначеної керівником установи, є обов'язковим. Часткова ліквідація об'єкта ОЗ передбачає зменшення його первісної вартості на вартість складової частини, яка вийшла з ладу та яка ліквідується. Можливість зміни первісної вартості об'єкта ОЗ у випадку його часткової ліквідації встановлено п. 16 розд. III Методрекомедацій.

Вартість складової частини, яка підлягає списанню у зв'язку з частковою ліквідацією, визначає комісія установи зі списання майна.

При цьому необхідно відштовхуватися від ринкової (справедливої) вартості такої складової частини. Тож у випадку часткової ліквідації комп'ютерного комплексу через непридатність системного блока треба з'ясувати, скільки коштує аналогічний за технічними характеристиками системний блок на відповідну дату.

Водночас якщо у первинних документах на придбання ОЗ було зазначено окремо вартість частини, наприклад, системного блока, то опиратися слід саме на цю інформацію. Результати оцінки комісія має оформити актом оцінки матеріальних цінностей довільної форми.

ПЕРЕДАЧА МАЙНА ДОБРОВОЛЬЧИМ ФОРМУВАННЯМ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

Під час безоплатної передачі об'єктів ОЗ бюджетні установи мають дотримуватись вимог Положення № 1482 та нормативних документів, ухвалених місцевими органами влади.

В умовах воєнного періоду актуальним є питання безоплатної передачі майна добровольчим формуванням територіальних громад (далі – ДФТГ).

В умовах правового режиму воєнного стану застосовується Закон України від 17 травня 2012 року № 4765-VI «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану», який передбачає передачу майна за рішенням ОМС або примусове відчуження майна.

Передача комунального майна у державну власність здійснюється за ініціативою військового командування за рішенням сільських, селищних, міських, районних у містах рад. У разі неможливості прийняття місцевою радою рішення про передачу комунального майна у державну власність таке рішення приймається сільським, селищним, міським головою або секретарем, заступником голови відповідної ради з наступним його затвердженням відповідною радою згідно із законом. Відповідне рішення приймається зазначеними особами у порядку, встановленому законом.

Передача комунального майна у державну власність у разі прийняття про це відповідного рішення оформляється актом приймання-передачі, який підписується сільським, селищним, міським головою, головою районної у місті, районної, обласної ради або секретарем, заступником голови відповідної ради та уповноваженою особою військового командування або органу, на який покладено здійснення заходів правового режиму надзвичайного стану, та скріплюється печатками місцевої ради і військового командування чи органу, на який покладено здійснення заходів правового режиму надзвичайного стану відповідно до закону.

У разі добровільної передачі майна (засобів захисту) ДФТГ, наприклад місцева рада може самостійно визначити порядок такої передачі. При цьому акт приймання-передачі складають у довільній формі, дотримуючись вимог ч. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність або за наказом №818.

Акт приймання-передачі підписується зазначеними особами у порядку, встановленому законом.

В акті приймання-передачі зазначаються:

1. Назва місцевої ради та військового командування або органу, на який покладено здійснення заходів правового режиму надзвичайного стану;
2. Повне найменування, місцезнаходження та ідентифікаційний код юридичної особи, за якою було закріплено майно;
3. Відомості про документ, що встановлює право власності на майно (за наявності);
4. Опис майна, достатній для його ідентифікації, у тому числі для нерухомого майна – місцезнаходження, для рухомого майна (наземні, водні та повітряні транспортні засоби) – відомості про реєстраційний номер транспортного засобу, марку, модель, номер шасі, рік випуску та інші реєстраційні дані.

До акта приймання-передачі додається документ, що містить висновок про вартість майна на дату його оцінки.

Право державної власності на майно виникає з дати підписання акта приймання-передачі.

У разі неможливості прийняття рішення відповідною місцевою радою і сільським, селищним, міським головою, головою районної у місті, районної, обласної ради або секретарем, заступником голови відповідної ради чи у разі незатвердження такого рішення відповідною місцевою радою комунальне майно примусово відчужується для потреб оборони за рішенням військового командування.

Практична ситуація

За рішенням місцевої ради бюджетна установа передає зі свого балансу автомобіль для потреб ДФТГ. Первісна вартість автомобіля становить 275 000,00 грн, сума нарахованого зносу – 105 000,00 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
1. Списано суму нарахованого зносу переданого автомобіля	9	1411	1015	105 000,00
2. Списано залишкову вартість автомобіля (275 000,00 – 105 000,00 = 170 000,00 грн)	9	8511	1015	170 000,00
3. Зменшено капітал на суму первісної вартості активу	17	5111	5512	275 000,00
4. Віднесено витрати на фінансовий результат звітного періоду	17	5511	8511	170 000,00

БЕЗОПЛАТНА ПЕРЕДАЧА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ МІЖ РІЗНИМИ РОЗПОРЯДНИКАМИ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Операції з безоплатної передачі об'єктів ОЗ можуть здійснюватись між бюджетними установами, які підвідомчі одному суб'єкту управління об'єктами комунальної власності або підпорядковані іншим.

Рішення про безоплатне передання основних засобів ухвалює суб'єкт управління, який є власником майна. Ініціатором передання може бути як суб'єкт управління, так і установа, яка повинна подати обґрунтовану заяву і згоду установи, яка приймає. Також подають відомість розрахунку вартості основного засобу, який планують передати. Рішення про передання майна оформлюють наказом, у ньому має бути посилання на рішення власника.

Операції з безоплатної передачі об'єктів ОЗ між бюджетними установами, які підпорядковані різним суб'єктам управління об'єктами комунальної власності передбачають в обліку виникнення витрат за необмінними операціями, які обліковуються на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Передача основних засобів оформлюється Актом приймання-передачі, який складають у чотирьох примірниках. Право управляти переданим об'єктом виникає з дати підписання акта. Підписати акт мають голова та члени комісії установи, а затвердити — орган, який створив комісію. Також датою підписання акта установа має оформити списання переданого майна.

Практична ситуація

Бюджетна установа передає обладнання іншій бюджетній установі, які підпорядковані різних органам управління. Первісна вартість обладнання становить 300 000,00 грн., сума нарахованого зносу — 140 000,00 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
1. Списано суму нарахованого зносу переданого обладнання	9	1411	1015	140 000,00
2. Списано залишкову вартість обладнання (300 000,00 – 140 000,00 = 130 000,00 грн)	9	8511	1015	130 000,00
3. Зменшено капітал на суму первісної вартості обладнання	17	5111	5512	300 000,00
4. Віднесено витрати на фінансовий результат звітнього періоду	17	5511	8511	130 000,00

ВНУТРІШНЬОВІДОМЧА ПЕРЕДАЧА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Якщо орган управління ухвалив рішення безоплатно передати основний засіб, відображення операцій вибуття за операціями внутрішнього переміщення буде відрізнятися від загально визначених правил, оскільки рух основних засобів відбувається в межах одного розпорядника бюджетних коштів і витрат не виникає

Документально оформлюють такі операції Актом приймання-передачі, форма якого затверджена наказом № 818.

Практична ситуація

На підставі розпорядчого документа органу управління бюджетна установа передала іншій установі обладнання, первісна вартість якого – 22 000,00 грн, нарахований

знос – 4 500,00 грн (у т. ч. за поточний період – 440,00 грн). Таке передання є внутрішньовідомчим та оформлюється Актом приймання-передачі.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
1. Списано первісну вартість переданого обладнання	9	5111	1014	22 000,00
2. Списано нарахований знос:				
за попередні роки	9	1411	5512	4 500,00
за поточний період	9	1411	5511	440,00

ВІДЧУЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Продаж основного засобу є одним зі способів припинення визнання такого об'єкта ОЗ (п. 1 розд. VI НС 121 «Основні засоби»). Продаж майна бюджетної установи є його відчуженням, для об'єктів комунальної власності місцева рада може прийняти рішення про затвердження Положення про порядок відчуження майна, що є комунальною власністю відповідної територіальної громади (далі – Положення), за основу беручи Порядок відчуження об'єктів державної власності, затв. КМУ від 06.06.2007 № 803 (далі – Порядок № 803). Відчуження майна – передача права власності на майно юридичним чи фізичним особам за процедурами та способом.

Бюджетна установа, на балансі якого перебуває майно, при відчуженні майна погоджує рішення з органом управління, хто є власником майна.

При відчуженні майна бюджетна установа має створити комісію, за наказом керівника. Комісія має провести в установленому законодавством порядку інвентаризацію ОЗ, оглянути об'єкт, установити його технічний стан, кількість проведених ремонтів. Результати огляду ОЗ комісія відображає у протоколі засідання комісії, до якого додають такі документи: Акт інвентаризації основних засобів та Акт технічного стану основного засобу, форми яких затверджуються Положенням.

Комісія готує документацію, необхідну для отримання дозволу на відчуження об'єкта ОЗ. Забезпечення проведення незалежної оцінки об'єкта, підготовка його до продажу на аукціоні, передача основного засобу новому власнику й оформлення необхідної документації для такої передачі також належать до обов'язків комісії.

Незалежну оцінку майна, що пропонується до відчуження, проводять відповідно до законодавства про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність, а саме Закону № 2658. Результатом проведеної оцінки має бути звіт про оцінку майна. У ньому розкривають зміст здійснених процедур і використаної нормативно-правової бази з оцінки майна. Оціночну вартість основного засобу зазначають у висновку про вартість об'єкта оцінки, який є складовою частиною звіту. Слід зауважити, що оціночну вартість зазначають без урахування ПДВ, тож якщо установа є платником ПДВ, то продажна вартість основного засобу буде складатися з оціночної вартості плюс ПДВ за ставкою 20 %.

В бухгалтерському обліку продаж майна, бюджетна установа відображає як виникнення доходу (субрахунок 7211 «Дохід від реалізації активів»). Відповідно до Порядку № 1219

на субрахунку 7211 ведуть облік доходів від реалізації в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету).

Під час відображення в обліку продаж об'єктів ОЗ, який експлуатувався установою та має залишкову вартість, слід списати суму нарахованого зносу за час експлуатації та суму залишкової вартості активу.

Практична ситуація

Керівником бюджетної установи ухвалено рішення щодо реалізації обладнання, яке перебуває на балансі. Дозвіл про відчуження цього майна отримано. Первісна вартість обладнання – 57 000,00 грн, знос – 37 000,00 грн. Вартість послуг із проведення оцінки майна становила 5 000,00 грн. Від продажу обладнання кошти в сумі 30 000,00 грн надійшли на рахунок установи.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	№ МО*	Кореспонденція рахунків		
		Дт	Кт	Сума, грн
1. Отримано бюджетні асигнування на проведення оцінки майна	2, 14	2313	7011	5 000,00
2. Відображено витрати на оплату послуг експерта	6	8411	6211	5 000,00
3. Оплачено послуги	2, 6	6211	2313	5 000,00
4. Надійшла оплата від покупця обладнання	3, 4	2313	2117	30 000,00
5. Відображено дохід від реалізації обладнання	4, 14	2117	7211	30 000,00
6. Списано з балансу установи обладнання:				
- суму зносу	9	1411	1014	37 000,00
- залишкову вартість (57 000,00 – 37 000,00 = 20 000,00 грн)	9	8411	1015	20 000,00
7. Віднесено до фінансових результатів дохід від продажу обладнання та суму бюджетних асигнувань (30 000,00 + 5 000,00 = 35 000,00 грн)	14	7011, 7211	5511	35 000,00
8. Віднесено до фінансових результатів звітного періоду залишкову вартість обладнання та витрати на проведення його оцінки (5 000,00 + 20 000,00 = 25 000,00 грн)	17	5511	8411	25 000,00

Продаж ОЗ оформлюється актом приймання-передачі основних засобів, який заповнюють у двох примірниках (один – для установи, інший – для покупця). В акті зазначають усю інформацію про об'єкт.

Для списання з балансу бюджетної установи ОЗ, слід отримати дозвіл від суб'єкта управління, наприклад місцевої ради. Процедура списання об'єкта здійснює комісія, створена за наказом керівника. Фінансовий результат від вибуття об'єктів ОЗ визначають вирахуванням із доходу від вибуття таких активів їхньої залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям.

ПОРЯДОК ЗБЕРІГАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

За місцем зберігання всі основні засоби перебувають на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальних осіб, які призначаються **наказом керівника установи**. З посадовими особами, які відповідають за збереження основних засобів, укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

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

Перші чотири знаки інвентарного (номенклатурного) номера означають номер субрахунку, п'ятий – підгрупу, всі інші знаки – порядковий номер предмета у підгрупі. Для тих груп основних засобів, для яких не виділені підгрупи, п'ятий знак може позначатись нулем.

Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єктам основних засобів, зберігаються за ними на весь період перебування. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, не повинні присвоюватись іншим об'єктам, що заново надійшли, протягом трьох років.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 3

[Господарський кодекс України: Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV.](#)

[Цивільний кодекс України: Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV.](#)

[Закон України «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану» від 17.05.2012 року № 4765-VI](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11](#)

[Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818](#)

[Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280 /97-ВР](#)

[Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 № 2658-III.](#)

[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV](#)

[Про Національний архівний фонд та архівні установи: Закон України від 24.12.1999 р. № 3814-XII](#)

[Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності: Закон України](#)

[від 03.03.98 р. № 147/98-ВР](#)

[Порядок відчуження об'єктів державної власності: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803](#)

[Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938](#)

[Порядок подання та розгляду пропозицій щодо передачі об'єктів з комунальної у державну власність та утворення і роботи комісії з питань передачі об'єктів у державну власність: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 вересня 1998 р. № 1482](#)

[Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.1999 № 1192-ХІV](#)

[Деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.03.2022 № 202](#)

[Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. №88](#)

[Про Національний архівний фонд та архівні установи: Закон України від 24.12.1999 р. № 3814-ХІІ](#)

[Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд: Наказ Держжитлокомунгосп від 10.08.2004 № 150](#)

[Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів: Лист Держбуду від 30.04.2003 р. № 7/7-401](#)

[Національний стандарт України «Правила визначення вартості будівництва» ДСТУ Б Д.1.1-1:2013.](#)

[Порядок відчуження об'єктів державної власності: Постанова КМУ від 06.06.2007 р. № 803](#)

[Положення про порядок передачі об'єктів права державної власності: Постанова КМУ від 21.09.98 р. № 1482](#)

[Порядок подання та розгляду пропозицій щодо передачі об'єктів з комунальної у державну власність та утворення і роботи комісії з питань передачі об'єктів у державну власність: Постанова КМУ від 21.09.98 р. № 1482](#)

[Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879](#)

[Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. № 572](#)

[Порядок державної реєстрації \(перереєстрації\), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388](#)

[Методика оцінки майна: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 № 1891](#)

[Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

[Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

4 ОБЛІК ТА ОЦІНКА ЗАПАСІВ



ВИЗНАННЯ ТА ПЕРВІСНА ОЦІНКА ЗАПАСІВ

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про запаси регулюються НП(С)БОДС 123 «Запаси» та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів в державному секторі (далі – Методичні рекомендації №11).

Внутрішнім документом, який визначає способи і прийоми ведення обліку запасів в установі, є розпорядчий документ про облікову політику. Основні моменти, які потребують уточнення в обліковій політиці щодо операцій пов'язаних із запасами наведено нижче:

Розділ «Запаси» до Облікової політики	Одиниця обліку запасів: найменування або група Облік запасів за місцями зберігання Вибір одного з методів оцінки вибуття запасів: 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; 2) середньозваженої собівартості; 3) собівартості перших за часом надходження запасів (метод ФІФО). Облік транспортно-заготівельних витрат та їх розподілу: 1) узагальнення на окремому субрахунку; 2) облік на окремому аналітичному субрахунку за окремими групами запасів) Аналітичний облік запасів.
---	---

Відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси»:

Запаси – це матеріальні активи, які:

- ◆ утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- ◆ перебувають у процесі звичайної діяльності розпорядників бюджетних коштів для подальшого споживання;
- ◆ перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб розпорядників бюджетних коштів.

Запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання розпорядниками бюджетних коштів майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності.

Одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Оцінюють та зараховуються на баланс установи запаси за первісною вартістю, залежно від способу надходження суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються розпорядникам бюджетних коштів;

Первісна вартість запасів включає витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до місця зберігання (використання), і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких витрат:

- ◆ суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- ◆ суми ввізного мита;

- ◆ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам державного сектору;
- ◆ транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- ◆ інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати розпорядника бюджетних коштів на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб, визнається їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім розпорядників бюджетних коштів), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами.

Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно від розпорядників бюджетних коштів, дорівнює балансовій вартості, установи, що їх передав. У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості запасів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.

Запаси, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або відновлювальною вартістю.

Запаси відображають в обліку у двох випадках: під час зарахування на баланс установи та на дату балансу. Запаси відображають на дату балансу за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю (п. 1 розд. III НП(С)БОДС 123 «Запаси»).

Чиста вартість реалізації — це очікувана вартість реалізації запасів за відрахуванням витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Якщо на дату балансу ціна запасів знизилася внаслідок їх псування чи старіння тощо, у цьому випадку відображаємо запаси за чистою вартістю реалізації (п. 2 розд. III НП(С)БОДС 123 «Запаси»).

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- ◆ понаднормові втрати і нестачі запасів;
- ◆ фінансові витрати;
- ◆ витрати на зберігання, крім тих витрат, які необхідні перед наступним етапом виробництва;
- ◆ загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;
- ◆ витрати на збут.

ОБЛІК ПРИДБАННЯ ЗАПАСІВ

Первісна вартість придбаних запасів складається з усіх витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях, що передбачені п. 5 розд. II НП(С)БОДС 123.

Наднормативні втрати і нестачі запасів та/або зіпсовані запаси, які виявлені під час оприбуткування і сталися під час їх транспортування, оцінюються виходячи з первісної вартості одиниці придбаних запасів.

Первісна вартість одиниці придбаних запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, що пов'язані з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів.

У бюджетних установах запаси обліковуються за місцем їх знаходження та в бухгалтерії. Наказом керівника призначається особа, на яку покладається відповідальність за приймання, зберігання і відпуск запасів зі складу. Із цією особою обов'язково укладається договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

У разі отримання запасів матеріально відповідальна особа (далі – МВО) засвідчує факт отримання власним підписом у видатковій накладній на обох (за необхідністю – трьох) екземплярах. У разі взяття на облік установи матеріальних запасів, за якими виявлено кількісні або якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальників, складається Акт про приймання матеріалів, форма затверджена наказом Мінфіну від 13.12.2022 № 431 «Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» (далі – наказ Мінфіну №431), який набув чинності з 1 січня 2023 року.

Акт застосовується для оформлення господарських операцій з приймання розпорядником бюджетних коштів матеріальних цінностей, визнаних запасами, за якими існують кількісні або якісні розбіжності з даними супроводжувальних документів постачальників, а також при прийманні матеріальних цінностей, які прибули без документів.

В акті зазначається інформація щодо назви та дати документа, за яким прийнято вантаж, що прибув, а також номер і дата супровідного транспортного документа, відправник, одержувач, постачальник, договір про постачання, найменування або однорідна група (вид), одиниця виміру, кількість, вартість, сума за документами та фактично виявлених матеріальних цінностей, кількість, сума браку та бою, нестачі та надлишки, висновки комісії та інші відомості. В інших відомостях зазначаються необхідні додаткові дані, які не зазначені у формі.

Акт складається комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника (уповноваженої особи) розпорядника бюджетних коштів, що приймає матеріальні цінності, у двох примірниках у присутності матеріально відповідальної особи та представника відправника (постачальника).

Факт приймання та оприбуткування матеріальних цінностей на зберігання підтверджується підписом матеріально відповідальної особи, що прийняла їх на відповідальне зберігання.

За відсутності затверджених типових форм для оформлення окремих господарських операцій із запасами бюджетна установа самостійно розробляє і затверджує відповідні форми необхідних первинних документів, при цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені законодавством (перелік таких реквізитів розглянуто в темі 1 цього посібника).

Додатково облік запасів може здійснюватися за номенклатурними номерами.

Облікові та аналітичні реєстри складаються бухгалтерською службою бюджетної установи після перевірки первинних документів придбаних запасів на відповідність вимогам законодавства.

Аналітичний облік запасів ведеться у розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб та видів запасів.

Практична ситуація

Бюджетною установою придбано для власних потреб із наступною оплатою бензин марки А-95 в кількості 70 л (вартість 1 л – 35,00 грн) та марки А-92 в кількості 50 л (вартість 1 л – 32,00 грн) на загальну суму 4 050,00 грн (з ПДВ). Бензин знаходиться на відповідальному зберіганні на АЗС, а підтвердженням права установи отримувати бензин є наявність талонів на пальне.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
1. Оприбутковано бензин			
1.1. Бензин марки А-95 70 л × 35,00 грн = 2 450,00 грн	1514	6211, 6415	2 450,00
1.2 Бензин марки А-92 50 л × 32,00 грн = 1 600,00 грн	1514	6211, 6415	1 600,00
2. Оплачено придбаний бензин	6211, 6415	2313	4 050,00

Оскільки установа не є платником ПДВ, сума цього податку входить до складу первісної вартості отриманого бензину, окремо не виділяється та не зараховується до суми податкового кредиту (п. 7 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси»). Отже, первісною вартістю в цьому випадку є собівартість запасів, що розраховується як сума витрат на придбання.

При надходженні запасів від постачальників складається Прибутковий ордер, форма затверджена наказом Мінфіну №431. Форма застосовується для оформлення господарських операцій з отримання цінностей, які визнаються запасами, надходять від постачальників (за відсутності первинних документів від постачальника), оприбуткування запасів, які раніше не були відображені в балансі, а також отриманих від ліквідації та розбирання основних засобів.

Запаси, отримані в процесі оновлення та поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації основних засобів, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або при оцінці можливості їх використання, яка може бути визначена на основі вартості подібних запасів, якщо вони перебувають на балансі установи, з урахуванням ступеня їх корисності.

При оприбуткуванні запасів, отриманих у результаті ліквідації об'єктів основних засобів, бюджетна установа повинна визнавати дохід спеціального фонду. При цьому, якщо установа планує використовувати оприбутковані запаси для своїх потреб, їй потрібно подати до органів ДКСУ Довідку про надходження у натуральній формі не пізніше останнього робочого дня місяця, в якому були ці надходження, внести відповідні зміни до спеціального фонду кошторису в частині збільшення надходжень та видатків.

Практична ситуація

При проведенні ліквідації обладнання котельні було оприбутковано:

запасні частини, які будуть використовуватися для ремонту іншого обладнання установи, на суму 1 500 грн;

металобрухт, який передбачається реалізувати на суму 400 грн. У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче.

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
1. Оприбуткування запасних частин	1515	7112	1 500
2. Оприбуткування металобрухту	1518	7211	400

Витрати на ремонт запасних частин, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів.

ОБЛІК БЕЗОПЛАТНО ОТРИМАНИХ ЗАПАСІВ

Залежно від способу отримання існує декілька підстав для зарахування на баланс запасів:

- ◆ безоплатно отримані запаси від фізичних та юридичних осіб;
- ◆ безоплатно отримані запаси між розпорядниками бюджетних коштів;
- ◆ оприбуткування запасів, раніше не зарахованих на баланс;
- ◆ оприбуткування запасів, виявлених як надлишки.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім розпорядників бюджетних коштів): є їхня справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НП(С)БОДС 123 або вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами.

Якщо немає достовірної інформації про первісну вартість запасів, її встановлюють за справедливою вартістю.

Справедливу вартість запасів у бюджетних установах встановлює комісія (п. 2 розд. V Методичних рекомендацій № 11 з обліку запасів), яка складає акт оцінки запасів у довільній формі, в якому визначається їх справедлива вартість.

Якщо бюджетною установою понесено додаткові витрати, то такі витрати включаються до первісної вартості безоплатно отриманих запасів.

Практична ситуація

Бюджетна установа безоплатно отримала окремі види запасів від юридичної особи у вигляді: канцелярські товари (20 наборів кольорових олівців та 20 альбомів) і столовий посуд (20 тарілок і 20 чашок) без будь-яких документів, що підтверджують вартість переданих активів.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
1. Оприбутковано запаси, які були безоплатно отримані: 1.1. Олівці кольорові Memoris Precious у тубі 20 шт. × 28,50 грн = 570,00 грн 1.2. Альбоми для малювання Zibi 20 шт. × 8,50 грн = 170,00 грн 1.3. Столовий посуд: тарілки 20 шт. × 25,00 грн = 500,00 грн чашки 20 шт. × 15,00 грн = 300,00 грн Вартість за одиницю вказано виходячи із реальних цін на аналогічні товари на момент їх оприбуткування (п. 24 розд. II Методичних рекомендацій № 11 з обліку запасів)	1812	2117, 6211, 6415	1 540,00
2. Відображено дохід на безоплатно отримані запаси на підставі виписки з реєстраційного рахунку	2313	7511	1 540,00
3. Відображено касові видатки	2117, 6211, 6415	2313	1 540,00

Факт безоплатного отримання бюджетною установою запасів фіксує комісія, затверджена наказом керівника, яка складає Акт прийняття-передачі, форма затверджена наказом №431. Акт застосовується для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі матеріальних цінностей, визнаних запасами (розподілення, внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) матеріальних цінностей в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності тощо).

Одночасно комісія установи має оформити Довідку про надходження у натуральній формі за формою, наведеної в додатку 27 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Мінфіну від 23.08.12 р. № 938

В умовах воєнного стану чимало ОМС отримали гуманітарну допомогу у вигляді запасів. Отримання бюджетними установами запасів як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», інших нормативно-правових актів.

Важливим моментом оприбуткування запасів є вартість, за якою гуманітарна допомога буде відображена в бухгалтерському обліку. Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім розпорядників бюджетних коштів), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами. Якщо вартість в первинних документах відсутня, тоді оприбуткування запасів здійснюється за справедливою вартістю, яку визначає комісія установи.

Бухгалтерський облік запасів, отриманих як гуманітарна допомога, ведеться бухгалтерською службою та матеріально відповідальними особами в загальному порядку, але окремо від запасів, придбаних бюджетною установою за рахунок коштів загального або спеціального фондів кошторису.

Якщо вартість отриманих запасів зазначена в іноземній валюті, на дату операції вартість перераховується у гривні за правилами НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»: операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються у гривнях шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на початок дня дати здійснення операції (дати визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат) (розділ II ст.1 НП(С)БОДС 130).

Практична ситуація

Від міжнародного донора бюджетна установа отримала гуманітарну допомогу – запасні частини, призначені для ремонту транспортних засобів, відповідно до первинних документів (Декларація про перелік товарів, що визнаються гуманітарною допомогою (форма за додатком 1 до Постанови Кабінету Міністрів України від 1 березня 2022 р. № 174 (в редакції постанови Кабінету Міністрів України від 9 березня 2022 р. № 235, акт передачі від благодійної установи з переліком матеріальних цінностей та їх вартістю у валюті) їх вартість становить 100 євро. Валютний курс на початок дня (на дату Декларації про перелік товарів, що визнаються гуманітарною допомогою) становить 37,4 грн за 1 євро.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	Дт	Кт			
1. Оприбутковано запасні частини, отримані як гуманітарна допомога 37,4 грн *100 Євро	1515	2117	4	Декларація про перелік товарів, що визнаються гуманітарною допомогою Акт передачі	3 740,00
2. Відображено дохід від безоплатно одержаних запасів	2313	7511	3 і 14	Довідка про надходження в натуральній формі	3 740,00
3. Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	2117	2313	3 і 4	Довідка про надходження в натуральній формі	3 740,00

Аналогічно, при безоплатному отриманні запасів від міжнародного донора у натуральній формі установі потрібно скласти і подати до органів ДКСУ **Довідку про надходження в натуральній формі**.

Безоплатна передача запасів може відбуватись між бюджетними установами у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами комунальної власності, що по суті є внутрівідомчою передачею запасів.

Внутрівідомча передача запасів оформлюється комісією установи, що їх передає:

- ◆ Актом приймання-передачі;
- ◆ Накладною (вимогою);

- ◆ Товарно-транспортною накладною (далі — ТТН) — якщо ГРК у договорі про закупівлю запасів передбачить їх централізоване постачання кожній із підпорядкованих установ, транспортом постачальника.
- ◆ Внутрішньовідомчі передані запаси зараховуються на баланс бюджетної установи за їх балансовою вартістю, за якою вони обліковувались в установі, яка їх передала.

Балансову вартість переміщених запасів до їх використання відображають у бухгалтерському обліку як збільшення дебіторської заборгованості, а списання – як зменшення цієї заборгованості та збільшення витрат на підставі акта про використання запасів, отриманого від установи, що їх використала.

Практична ситуація

Головний розпорядник бюджетних коштів (ГРК) централізовано закупив офісний папір формату А4 80г/м² за ціною 500 грн за одну коробку на 5 пачок. Ціна включає вартість транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). Всього 600 коробок, із них:

- для власних потреб — 100 коробок на суму 50 000 грн (100 × 500 грн);
- для підпорядкованих бюджетних установ — 500 коробок на суму 250 000 грн (500 × 500 грн).

ГРК оприбуткує папір залежно від того, до яких груп вони віднесені за класифікацією запасів на субрахунок:

- 1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — 100 коробок;
- 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу» — 500 коробок.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
	Дт	Кт	
Облік у передавача запасів			
Отримано від постачальника папір офісний для:			
власних потреб	1812	6211	50 000,00
внутрішньовідомчої передачі	1815	6211	250 000,00
Передали підпорядкованим установам	2711	1815	250 000,00
Списали папір, використаний установами	8013	2711	250 000,00
Списали папір офісний на потреби	8013	1812	50 000,00
Облік у отримувача запасів			
Отримали папір офісний від ГРК	1812	6611	250 000,00
Списали папір офісний на потреби установи	6611	1812	250 000,00

У цьому випадку передані запаси зараховано на баланс бюджетної установи за їх балансовою вартістю, за якою вони обліковувались в установі, яка їх передала, з урахуванням витрат на транспортування, оскільки відповідно до п. 8 розд. II НП(С)БОДС 123 «Запаси» транспортно-заготівельні витрати входять до складу первісної вартості активів.

У випадку, коли транспортно-заготівельні витрати не можна достовірно визначити і їх не сплачено окремо, їх вартість не входить до первісної вартості запасів (п. 8 розд. II Методичних рекомендацій № 11).

ОБЛІК ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ

Списання запасів може відбуватись з кількох причин: продаж, використання у діяльності, безкоштовна передача, відпуск у виробництво, нестача чи псування тощо. Яким чином проводити списання запасів із балансу, роз'яснено в п. 4 розд. IV НП(С) БОДС 123 «Запаси» та деталізовано у пп. 33–36 розд. II Методичних рекомендацій №11, де визначено методи оцінки вибуття запасів. Зазначеними нормативними документами передбачено усього три таких методи:

- ◆ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- ◆ середньозваженої собівартості (на кінець місяця або на дату операції);
- ◆ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів (п. 33 розд. II Методичних рекомендацій № 11).

За яким саме методом здійснювати списання запасів в установі, визначає головний розпорядник бюджетних коштів, обов'язково зафіксувавши своє рішення у розпорядчому документі про облікову політику.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів передбачає ведення окремого обліку за кожним видом запасів і списання їх за фактичною собівартістю («за скільки купив, за стільки й списав»). З використанням такого методу оцінюють запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які замінюють один одного.

Метод середньозваженої собівартості полягає у визначенні так званої середньої ціни за одиницю запасів, яка розраховується за певний проміжок часу. Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці (або на дату операції) запасів на їх сумарну кількість («купив за різними цінами, списав за середньою»).

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) ґрунтується на припущенні, що вони використовуються у послідовності їх надходження до бюджетних установ. Тобто запаси, які першими вибувають, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження («що раніше купив, те й раніше списав»).

У бухгалтерському обліку вибуття запасів відображається як збільшення витрат та зменшення запасів звітного періоду (п. 27 розд. II Методичних рекомендацій).

Практична ситуація

Бюджетною установою оприбутковано антисептичний засіб у кількості 10 л вартістю 63,00 грн за 1 л. Протягом місяця було придбано: 09.06. – 12 л вартістю 64,00 грн за 1 л і 16.06. – 15 л вартістю 65,00 грн за 1 л. 13.06. було використано 14 л цього засобу.

Визначимо суму списання запасів за звітний місяць за різними методами оцінки вибуття для порівняння як наведено нижче:

Операція	Кількість, л	Вартість, грн/л	Сума, грн
Антисептичний засіб: Залишок на 01.06.	10	63,00	630,00
Антисептичний засіб: Надійшло 09.06.	12	64,00	768,00

Антисептичний засіб: Вибуло 13.06.	14	x	x
Антисептичний засіб: Надійшло 16.06. (65% спирту)	15	65,00	975,00
Антисептичний засіб: Залишок на 01.07.	23	x	x
Оцінювання за методом ідентифіковані собівартості	C = 10 × 63,00 + 12 × 64,00 = 894,00 грн (Для прикладу, 13.06. використано 12 л, який надійшов в установу, та 10 л, що обліковувався станом на 01.06.)		1 398,00
C од – собівартість одиниці запасу (1 л), грн C – собівартість запасів, всього			
Оцінювання за методом середньозваженої собівартості на кінець місяця	C од = (10 л × 63,00 + 12 л × 64,00 + 15 л × 65,00) : (10л + 12л + 15л) = 64,14 грн; C = 64,14 × 14 = 897,96 грн		897,96
Оцінювання за методом середньозваженої собівартості на дату операції	C од = (10л × 63,00 грн. + 12 л × 64,00 грн) : (10л + 12л) = 63,55 грн; C = 63,55 грн × 14л = 889,70 грн		889,70
Оцінювання за методом ФІФО	C = 10 × 63,00 + 4 × 64,00 = 886,00 грн		886,00

Результат за кожним методом оцінювання буде відрізнятися, тому і залишок запасів за вартісним критерієм на кінець звітної періоду буде неоднаковим.

У прикладі було розглянуто різні методи, кожний з яких має переваги та недоліки:

- ◆ **метод ідентифікованої собівартості** є найбільш точним методом, але водночас досить трудомістким, тому й використовується здебільшого для невеликих обсягів запасів в установі або за наявності специфічних запасів, які «зрівняти» з іншими не можна;
- ◆ **метод середньозваженої собівартості** є досить простим, бо не вимагає детального обліку запасів, а також забезпечує рівномірність списання. Але визначаючи усереднене значення результату, втрачається точність підрахунку;
- ◆ **метод ФІФО** з точки зору відображення даних про фінансовий стан у Балансі є найбільш реальним, бо максимально наближує вартість запасів до поточної ринкової вартості, але водночас може привести до заниження величини витрат.

Для бюджетних установ вибір методу оцінювання вибуття запасів має бути зазначений в обліковій політиці, де потрібно прописувати відповідний метод, за яким визначають вартість запасів, які списують.

Обраний метод оцінки запасів має визначатись в розпорядчому документі (наказі) про облікову політику, не повинен змінюватися протягом року, а його зміна повинна мати обґрунтування, яке обов'язково розкривають у Примітках до річної фінансової звітності.

Списання запасів здійснюється за обраним методом оцінки вибуття з подальшим відображенням у бухгалтерському обліку зменшення запасів та збільшення витрат.

У бухгалтерському обліку вибуття запасів відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Антисептичний засіб: Використано у поточній діяльності	8013	1512	886,00

На прикладі собівартість антисептичного засобу, розрахована за методом ФІФО.

Вибуття запасів здійснюються комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи. Комісія складає Акт списання, форма затверджена наказом №431.

В акті вказується найменування або однорідна група (вид) запасів, номенклатурний номер (у разі ведення обліку за номенклатурними номерами), одиниця виміру, кількість, вартість, сума та підстава для списання.

Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною розпорядженням (наказом) керівника бюджетної установи або уповноваженою ним особою.

Перший примірник акта передається до бухгалтерської служби для перенесення інформації до облікових реєстрів, про що робиться відмітка, другий залишається у матеріально відповідальній особі.

ПОРЯДОК ЗБЕРІГАННЯ ЗАПАСІВ

Запаси в бюджетних установах зберігаються у спеціалізованих та інших місцях (склади, комори, окремі приміщення тощо) зберігання.

Запаси установи обліковуються за місцем їх відповідального зберігання (знаходження) та в бухгалтерській службі.

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

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

Прийом і видача первинних документів може здійснюватися через реєстр або іншу форму. Реєстр складається матеріально відповідальною особою і передається з основними документами та необхідними додатками до бухгалтерської служби установи або іншої служби, де ведуться основні документи (наприклад, централізована бухгалтерія).

Посадові особи, які відповідають за збереження запасів, призначаються наказом керівника бюджетних установ та з ними укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

При прийманні запасів матеріально відповідальна особа перевіряє відповідність запасів асортименту, кількості, вази, площі та якості, зазначеним у супровідних документах.

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

Облік запасів установи (за винятком дорогоцінних металів для протезування та медикаментів і перев'язувальних засобів) за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально відповідальними особами в книзі складського обліку запасів за одиницями обліку та кількістю. Працівниками бухгалтерської служби періодично здійснюється звірка фактичної наявності запасів із записами у книзі та

даними бухгалтерського обліку. Для цього матеріально відповідальними особами надаються в бухгалтерську службу прибуткові та видаткові документи.

У бухгалтерській службі облік запасів ведеться в кількісному і сумарному вимірах за одиницями обліку запасів та в розрізі матеріально відповідальних осіб в оборотних відомостях. В оборотних відомостях щомісяця підраховуються обороти і визначаються залишки на початок місяця.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюється матеріально відповідальними особами за найменуваннями предметів та кількістю.

Аналітичний облік продуктів харчування у бухгалтерській службі розпорядника бюджетних коштів ведеться за найменуваннями, кількістю, вартістю та матеріально відповідальними особами в оборотних відомостях.

Записи в оборотній відомості вносяться на підставі даних накопичувальних відомостей з надходження та витрачання продуктів харчування.

Оборотні відомості з метою перевірки правильності записів у регістрах аналітичного обліку матеріальних цінностей та даних синтетичного обліку можуть складатися за всіма субрахунками рахунків обліку запасів.

Аналітичний облік запасів, придбаних за рахунок коштів спеціального фонду, ведеться за тими самими обліковими регістрами, але окремо від операцій за рахунок коштів загального фонду.

Виявлені під час отримання матеріальних цінностей кількісні та/або якісні розбіжності з даними документів постачальників оформлюються актом про приймання матеріалів. Акт складається в двох примірниках комісією, створеною розпорядчим документом розпорядника бюджетних коштів, з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника постачальника або незацікавленої організації. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних цінностей, другий – надсилається разом з претензійним листом постачальнику.

Контроль за наявністю запасів здійснюється також шляхом проведення інвентаризації. Детальніше про цей обліково-контрольний інструмент в посібнику описано далі.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 4

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.](#)

[Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11.](#)

[Типові форми з обліку та списання запасів і порядок їх складання: наказ 13.12.2022 № 431 \(набуття чинності з 01 січня 2023 року\)](#)

[Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2022 р. № 174](#)

[Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV](#)

[План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203](#)

[Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

[Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

5 ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ



СУТНІСТЬ, ВИДИ ТА РАХУНКИ ОБЛІКУ

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про операції із дебіторами бюджетних установ визначено Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженого наказом Мінфіну від 02.04.2014 № 372 (далі – Порядок №372).

Активи бюджетної установи у формі дебіторської заборгованості включають розрахунки з покупцями, замовниками та різними дебіторами (розрахунки у порядку планових платежів, з підзвітними особами, з відшкодування завданих збитків, з іншими дебіторами та державними цільовими фондами).

Дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів установи на певну дату.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо:

- ◆ існує ймовірність отримання установою майбутніх економічних вигід або досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи;
- ◆ може бути достовірно визначена її сума;

У бюджетній сфері розрізняють такі види дебіторської заборгованості:

- ◆ поточна;
- ◆ прострочена;
- ◆ строк позовної давності якої минув;
- ◆ безнадійна.

Поточна заборгованість – це дебіторська заборгованість, яка утворюється після надання послуг, реалізації активів, за які установа має отримати кошти, або після перерахування попередньої оплати, авансу та не отримання товарів, робіт і послуг. Списання дебіторської заборгованості в бюджетних установах заборонене, якщо така заборгованість поточна і не безнадійна.

Коли у договорі для дебітора не визначена дата платежу, поточну заборгованість перекаваліфікуємо у прострочену на тридцятий день після складання рахунку на оплату. Коли такий термін обумовлений у договорі, поточна заборгованість вважається простроченою на тридцятий день після спливу визначеного договором терміну. Списання дебіторської заборгованості бюджетної установи не проводиться, якщо вона прострочена.

Заборгованість, за якою минув строк позовної давності, виникає після закінчення строку виконання зобов'язань за договором і спливу трьох років, за умови, що перебіг позовної давності протягом трьох років не переривався. Якщо перебіг позовної давності перервано, така заборгованість є простроченою, оскільки відлік строку позовної давності починається з дати переривання.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником, або дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув. Керівник установи приймає рішення про списання безнадійної дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

Керівник установи зобов'язаний організувати претензійно-позовну роботу в установі і не допускати утворення безнадійної дебіторської заборгованості. По простроченій заборгованості й заборгованості після закінчення договору — направляється дебіторам листи-претензії. Для цього в установі проводиться інвентаризація розрахунків.

Періодичність проведення інвентаризації розрахунків визначає керівник установи. Списання дебіторської заборгованості у цей період заборонене.

У разі непідтвердження суми дебіторської заборгованості або невиконання листа-претензії готується позовна заява до суду. Програли суд першої інстанції – обов'язково готується апеляційна, а потім касаційна заяви.

Списання дебіторської заборгованості бюджетної установи не проводиться під час розгляду справи в суді. Причина тому – перерив перебігу строку позовної давності. Випадки такого переривання визначає стаття 264 Цивільного кодексу України. Новий відлік строку позовної давності розпочинається з дати подання претензії, позову або дати визнання дебітором суми заборгованості.

Якщо два-три рази на рік проводиться інвентаризація розрахунків, в установі організована претензійно-позовна робота, списання дебіторської заборгованості не відбудеться через відсутність безнадійної дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. Коли ж цього не робити, державному чи місцевому бюджету буде нанесена шкода на суму втрачених активів.

Для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року, призначено рахунок 20 «Довгострокова дебіторська заборгованість» Плану рахунків. На цьому рахунку узагальнюється інформація за довгостроковими кредитами, наданими з державного чи місцевого бюджету відповідно до законодавства.

За дебетом рахунку відображається визнання довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Рахунок 20 «Довгострокова дебіторська заборгованість» має такі субрахунки:

2011 «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди» – ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості, що виникла за операціями з оренди, зокрема за переданими у лізинг активами;

2012 «Довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів» – ведеться облік довгострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства. Аналітичний облік заборгованості за кредитами (фінансовою допомогою на поворотній основі), виданими з бюджету, ведеться в розрізі бюджетів, кодів бюджетної класифікації, позичальників;

2013 «Інша довгострокова дебіторська заборгованість» – ведеться облік довгострокової дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, яка відповідає критеріям визнання активу та не включена до субрахунків 2011–2012.

Для обліку й узагальнення інформації про дебіторську заборгованість, що виникає протягом звичайної діяльності і погашення якої очікується протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість» Плану рахунків.

За дебетом рахунку відображається визнання поточної дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання.

Рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість» має такі субрахунки:

2110 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом» – ведеться облік дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо;

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

2112 «Дебіторська заборгованість за короткостроковими кредитами, наданими

розпорядниками бюджетних коштів» – ведеться облік короткострокових кредитів, наданих розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства, та їх погашення;

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

2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування» – ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків за нарахованими сумами допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю тощо. Нарахування суми допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю, що здійснюється за рахунок державних цільових фондів, відображається як збільшення дебіторської заборгованості, а надходження грошових коштів для виплати працівникам допомоги у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю відповідно до законодавства відображається як зменшення такої заборгованості;

2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків» – ведеться облік сум недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, віднесених на винних осіб;

2116 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з підзвітними особами» – ведеться облік розрахунків з працівниками суб'єкта державного сектору за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження;

2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» – ведеться облік іншої поточної дебіторської заборгованості розпорядників бюджетних коштів, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена на субрахунках 2110 – 2116.

Розрахунки з іншими дебіторами відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, а кредитове – у складі зобов'язань.

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

ОБЛІК КОШТІВ НА ГОСПОДАРСЬКІ ПОТРЕБИ АБО ВИДАТКИ НА ВІДРЯДЖЕННЯ

Видача коштів на господарські потреби або видатки на відрядження підзвітним особам відображається як збільшення заборгованості.

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

Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами ведеться за кодами бюджетної класифікації та в розрізі підзвітних осіб виданими з каси установи (зарахованими на картковий рахунок) сумами, за якими оплату видатків у безготівковій формі неможливо або недоцільно проводити.

Підзвітні суми мають цільове призначення і повинні витрачатися з метою, на яку вони видані, згідно з кодами бюджетної класифікації. У разі наявності у підзвітних осіб залишку непогашеної заборгованості за попередніми сумами видача нових сум під звіт не здійснюється.

Для того щоб відрядити працівника установи, необхідно правильно оформити відповідні документи.

Направляє працівника установи у відрядження керівник установи або його заступник та оформлюється наказ (розпорядження), після затвердження кошторису витрат, у якому зазначають:

мету виїзду, завдання (за потреби);

пункт призначення (місто або міста призначення, інші населені пункти, найменування підприємства, установи або організації, куди відряджають працівника);

строк (дату вибуття у відрядження й дату прибуття з відрядження);

джерело фінансового забезпечення витрат на відрядження;

інші ключові моменти (вид транспорту, інформацію про додаткові обмеження щодо сум і цілей використання коштів, наданих на відрядження, якщо керівник їх установив).

Якщо працівника установи направляють у службове відрядження за запрошенням, подають його копію та за наявності програму заходів (п. 1 розд. II Інструкції № 59).

! наказ про відрядження в межах України видають після затвердження кошторису витрат.

Відповідно до п. 4 розд. I Інструкції № 59, установа, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом).

Виплачувати аванс відрядженому працівнику можуть такими способами:

перерахування коштів на поточний рахунок працівника, операції за яким можна здійснювати з використанням платіжних карток;

перерахування коштів на рахунок установи, що направляє працівника у відрядження, операції за яким можна здійснювати з використанням корпоративних платіжних карток.

! аванс можна видавати готівкою працівникам, яких у відрядження направляють державні органи та військові формування, утворені ними у визначеному порядку установи та організації, на які законодавством покладено завдання та повноваження з розвідувальної, контррозвідувальної та оперативно-розшукової діяльності.

Суму авансу установа визначає самостійно з урахуванням переліку витрат, наведених у кошторисі на відрядження.

У разі відрядження в межах України аванс перераховується у національній валюті.

Практична ситуація

Працівника бюджетної установи направлено у відрядження згідно з наказом по установі до м. Рівне. Перед відрядженням працівнику було видано аванс у розмірі 9 000 грн. Відповідно до поданого авансового звіту витрати становили 8 000 грн. Залишок невитрачених коштів у сумі 1 000 грн повернуто в касу.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами, як наведено нижче:

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Видано під звіт кошти на відрядження	2116	2211	9 000
2	Прийняття та затвердження звіту про використаний аванс	8411	2116	8 000
3	Повернення працівником залишку авансу в касу	2211	2116	1 000

Строки подання Звіту та повернення підзвітних сум урегульовано в пп. 170.9.2, 170.9.3 ПКУ та в Порядку складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затв. наказом Мінфіну 28.09.2015 № 841 (далі-Порядок No 841).

За наявності надміру витрачених коштів таку суму платник податку зараховує на банківський рахунок установи або повертає в касу установи, що їх видала, до або під час подання Звіту (пп. 170.9.2 ПКУ, абз. 2 п. 3 Порядку № 841).

ПОВЕРНЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ, ЯКА ВИНИКЛА У ПОПЕРЕДНІХ БЮДЖЕТНИХ ПЕРІОДАХ

Суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах ДКСУ, або поточні рахунки, відкриті в установах банків (крім власних надходжень), як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, перераховуються до доходів загального фонду відповідного бюджету.

На суми коштів, які надходять у поточному бюджетному періоді на спеціальні реєстраційні рахунки, відкриті в органах ДКСУ, або поточні рахунки, відкриті в установах банків, як повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок власних надходжень бюджетних установ коригується результат виконання кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду.

Практична ситуація

Отримано на реєстраційний рахунок бюджетної установи кошти у сумі 15 000 грн. від повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах (попередня оплата за послуги, які не були надані бюджетній установі).

Спосіб 1. Зарахування на рахунок коштів від повернення попередньої оплати за послуги, які не були надані бюджетній установі, за рахунок загального фонду бюджету.

Спосіб 2. Зарахування на рахунок коштів від повернення попередньої оплати за послуги, які не були надані бюджетній установі, за рахунок власних надходжень установи.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Спосіб 1.

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок коштів загального фонду	2313/1	6312	15 000
2	Перераховано кошти в дохід відповідного бюджету на підставі платіжного доручення (КЕКВ 0000)	6312	2313/1	15 000

Спосіб 2.

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок власних надходжень	2313	7111	15 000
2	Коригування фінансових результатів минулого звітного періоду	7111	5512	15000

Для обліку й узагальнення інформації про розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між головними розпорядниками коштів і розпорядниками нижчого рівня застосовується рахунок 27 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» Плану рахунків.

За дебетом рахунку відображається виникнення дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками, за кредитом - її погашення чи списання.

Практична ситуація

Бюджетною установою придбано талони на бензин на суму 25 000 грн та передано підвідомчим установам.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
За операціями з внутрівідомчої передачі запасів відображено суми переданих талонів на бензин підвідомчим установам	2711	1514	25 000

Документально дебіторська заборгованість відображається в меморіальних ордерах (далі – МО), а саме в МО № 4 «Накопичувальна відомість за розрахунками з дебіторами», де ведеться облік розрахунків із різними підприємствами, установами та організаціями, які є дебіторами розпорядника бюджетних коштів, відповідно до Порядку складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора, затвердженого наказом Мініфіну від 08.09.18 р. № 755 (далі – Порядок № 755).

Попередня оплата (аванс) – оплата товарів (робіт, послуг), які будуть поставлені (виконані, надані) установі після отримання платежу, у разі якщо здійснення попередньої оплати (авансу) передбачено бюджетним законодавством (п. 1.2 Порядку № 372).

За нормами Постанови Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1070 «Деякі питання здійснення розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» (далі – Постанова № 1070) регламентує попередню оплату в разі закупівлі за видами видатків та термінами:

- товарів, робіт і послуг за поточними видатками – на строк не більше трьох місяців;
- товарів, робіт і послуг за капітальними видатками та державними контрактами (договорами); періодичних видань – на строк не більше 12 місяців;
- товарів, робіт і послуг, що закуповуються за зовнішньоекономічними контрактами (договорами), укладеними на виконання міжнародних зобов'язань;

товарів, робіт і послуг, що закуповуються для забезпечення національної безпеки та оборони держави – на строк не більше 24 місяців.

Постановою № 1070 (п. 4) заборонено здійснювати платежі з попередньої оплати виконавцям робіт, постачальникам товарів і надавачам послуг, якими порушено умови договорів щодо попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти, укладених із розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів у мережі безпосереднього головного розпорядника бюджетних коштів. Разом з тим в умовах воєнного стану дія пункту 4 цієї Постанови не поширюється на державних замовників у сфері оборони та військової адміністрації під час здійснення попередньої оплати відповідно до підпункту 5-1 (Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169 з урахуванням змін).

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ КОМУНАЛЬНОГО МАЙНА У ПЕРІОД ВОЄННОГО СТАНУ

Авансові платежі також виникають, якщо між бюджетною установою та орендарем укладено договір оренди. З метою спрощення механізму управління державним та комунальним майном у воєнний період Кабінет Міністрів України прийняв Постанову від 27.05.2022 № 634 «Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану» (далі – Постанова № 634). На відміну від автоматичного звільнення від орендної плати чотирьох категорій держмайна, для майна територіальних громад уряд установив лише два випадки, коли орендар звільняється від орендної плати автоматично (тобто без рішення орендодавця чи уповноваженого органу місцевого самоврядування) (п. 1–3 Постанови № 634).

! Правило автоматичного звільнення від орендної плати стосується виключно договорів, які були чинними станом на 24.02.2022 або укладені після цієї дати за результатами аукціонів, що відбулися 24.02.2022 або раніше.

Разом з тим органи місцевого самоврядування можуть додатково приймати рішення з питань, визначених п. 1 Постанови № 634, відповідно до Закону від 21.05.1997 № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні».

Плата за оренду комунального майна встановлюється виключно в грошовій формі (ч. 1 ст. 17 Закону про оренду).

Вона має бути більше 0 грн (безоплатна передача в користування заборонена ч. 2 ст. 9 Закону про оренду).

Орендна плата визначається в ході аукціону. Але протягом дії договору орендна плата коригується на індекс інфляції (ч. 3 ст. 17 Закону про оренду) в порядку, визначеному: для комунального майна – методикою, затвердженою місцевою радою. Якщо такої методики немає, то застосовують Методику розрахунку орендної плати за державне майно, затверджена постановою КМУ № 630 від 28.04.2021 р.

Виняток складає орендна плата в розмірі 1 грн – за новими правилами таку орендну плату не індексують.

Орендна плата загалом є об'єктом оподаткування ПДВ за ставкою 20 % (оренда відноситься до постачання послуг з огляду на визначення, наведене у п.п. 14.1.185 ПКУ).

Поки балансотримувач не є платником ПДВ, він, не повинен збільшувати орендну плату на суму ПДВ.

! Варто пам'ятати, що оскільки це оподатковувана операція, то сума орендних платежів враховується при визначенні необхідності реєстрації платником ПДВ згідно з п. 181.1 ПКУ. Тобто якщо за останні 12 календарних місяців набіжить загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що мають оподатковуватися, 1 млн грн, установа підлягає обов'язковій реєстрації платником ПДВ.

Зауважимо, не оподатковується ПДВ і не включається до «мільйону» орендна плата за договорами оренди єдиного майнового комплексу державного або комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями за договорами виступають органи державної влади чи ОМС, а платежі зараховуються до державного або місцевого бюджету (п.п. 196.1.15 ПКУ).

Нарахування орендної плати балансоутримувач може відображати на підставі акта виконаних робіт на надання орендних послуг шляхом визнання дебіторської заборгованості та доходів

В системі бухгалтерського обліку використовують таке бухгалтерське проведення:

Дт 2117 — Кт 7411 (п.п. 9.10 Типової кореспонденції).

Доходами не визнають (п. 2.1 розд. II НП(С)БОДС 124):

- ◆ суми ПДВ;
- ◆ надходження, що належать іншим особам, бюджету.

Оскільки певна частина орендної плати не належить балансоутримувачу (перераховується у відповідний бюджет), то потрібно:

або частину, що є доходами бюджету, не визнавати доходами установи (доречно, якщо балансоутримувач не отримує цих коштів, тобто орендар сам проводить розподіл);

або потім на цю суму зменшувати нараховані доходи (Дт 7411 — Кт 6312). Аналогічно з ПДВ:

спочатку за актом цю суму показують у записі Дт 2117 — Кт 7411, а потім, нараховуючи податкові зобов'язання, зменшують доходи: Дт 7411 — Кт 6311.

Балансоутримувач здійснює оплату орендних послуг за первинною документацією (акт про надання компослуг). Тому, що бюджетні установи мають затверджувати в кошторисах обсяг коштів для проведення розрахунків за комунальні послуги, земельний податок, майна наданого в оренду, а потім орендар компенсує свою частину і установа проводить відновлення касових видатків поточного року відповідно до п. 11 розд. I Порядку № 44.

Балансоутримувач проводить видатки відповідно до сутності платежу:

- ◆ комунальні послуги (далі-компослуги) — за категорією КЕКВ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»;
- ◆ земельний, екологічний податки — за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки»;
- ◆ послуги охоронного чи клінінгового агентства — за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» тощо.

І за такими ж КЕКВ потім відновлює протягом року видатки, коли орендар сплачує компенсацію.

Практична ситуація

Бюджетною установою отримано і оплачено рахунок від постачальника компослуг на суму 5 000,00 грн (включає вартість спожитих компослуг нею і орендарем); сплачено земельний податок за в розмірі 1 000,00 грн; нараховано орендну плату в розмірі

25 000,00 грн; виставлено рахунок орендарю на відшкодування: спожитих орендарем компослуг — 2 500,00 грн; земельного податку — 1 000,00 грн.

Орендар відповідно до договору оренди перерахував 50 % орендної плати в бюджет і 50 % орендної плати - балансоутримувачу (розрахунок проведено без аукціону). Також оплатив витрати з утримання майна.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	Дт	Кт			
Нараховано плату за компослуги	8013	6211	6	Акт приймання-передачі наданих послуг	5 000,00
Нараховано земподаток	8511	6311	17	Бухдовідка	1 000,00
Нараховано орендну плату (25000,00 × 50 %)	2117	7411	14	Акт виконаних робіт на надання орендних послуг	12 500,00
Списано на фінрезультат матеріальні витрати	5511	8013	17	Бухдовідка	5 000,00
Списано на фінрезультат витрати за необмінними операціями	5511	8511	17	Бухдовідка	1 000,00
Списано на фінрезультат доходи	7411	5511	17	Бухдовідка	12 500,00
Оплачено компослуги	6211	2313	2 або 3 і 6	Платіжне доручення	2 500,00
Оплачено земподаток	6311	2313	2 або 3	Платіжне доручення	1 000,00
Виставлено рахунок орендарю на компенсацію земподатку і компослуг (1000,00 + 2500,00)	2117	5511	17	Рахунок	3 500,00
Отримано орендну плату	2313	2117	3 і 4	Виписка з рахунку	12 500,00
Отримано суму компенсації земподатку	2313	2117	3 і 4	Виписка з рахунку	1 000,00
Отримано суму компенсації компослуг	2313	2117	3 і 4	Виписка з рахунку	2 500,00

ОБЛІК СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Порядок списання дебіторської заборгованості прописаний у Порядку № 372.

Навіть якщо впевнені, що зобов'язання дебітор не виконає, дебіторську заборгованість не визнаємо безнадійною до спливу строку позовної давності. Цю заборгованість обліковуємо на рахунку бухгалтерського обліку 21 «Поточна дебіторська заборгованість».

Списання дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку відображаємо лише, коли сплив строк позовної давності і дебіторська заборгованість визнана безнадійною. Таке списання відбувається на підставі інвентаризації розрахунків. Суму цієї заборгованості відображається у:

- ◆ довідці до акту інвентаризації розрахунків про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо яких строк позовної давності минув;
- ◆ акті інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Перш ніж списати дебіторську заборгованість, у протоколі інвентаризаційної комісії зазначається рішення комісії щодо списання з обліку такої заборгованості чи продовження її обліку як активу (хоч це й сумнівно).

Якщо прийняли рішення списати, після затвердження керівником установи протоколу інвентаризаційної комісії і видання відповідного наказу, бухгалтер проводить списання дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку.

Отже, необхідними документами для списання дебіторської заборгованості є підписані і затверджені:

- ◆ протокол інвентаризаційної комісії;
- ◆ акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- ◆ довідка до нього;
- ◆ наказ про результати інвентаризації.

Після закінчення терміну позовної давності списання дебіторської заборгованості відображають кореспонденцією:

Дт 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» – Кт 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість».

Практична ситуація

На балансі бюджетної установи відображається дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, у сумі 11 000 грн. Заборгованість визнана безнадійною, прийнято рішення про її списання.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Віднесення на фінансовий результат дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	5512	2117	11 000

Списання боргу внаслідок неплатоспроможності боржника не є підставою для скасування заборгованості. Тому дебіторську заборгованість після списання зараховують

на позабалансовий рахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів». Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків дебіторська заборгованість на цьому рахунку може обліковуватися протягом трьох років з моменту списання для спостереження за можливістю її стягнення в разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів. Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 або після надходження суми в порядку відшкодування, або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості. Такий порядок обліку безнадійної дебіторської заборгованості передбачений в п. 3.5 Порядку № 372.

Керівник установи зобов'язаний організувати претензійно-позовну роботу в установі і не допускати утворення безнадійної дебіторської заборгованості. По простроченій заборгованості й заборгованості після закінчення договору – направляються дебіторам листи-претензії. Для цього в установі проводиться інвентаризація розрахунків.

Періодичність проведення інвентаризації розрахунків визначає керівник установи. Списання дебіторської заборгованості у цей період заборонене.

У разі непідтвердження суми дебіторської заборгованості або невиконання листа-претензії готується позовна заява до суду.

Списання дебіторської заборгованості бюджетної установи не проводиться під час розгляду справи в суді. Причина тому – перерив перебігу строку позовної давності. Випадки такого переривання визначає стаття 264 Цивільного кодексу України. Новий відлік строку позовної давності розпочинається з дати подання претензії, позову або дати визнання дебітором суми заборгованості.

Якщо згодом кошти на погашення раніше списаної заборгованості надійшли, то згідно з п. 2.4 Порядку № 372 їх подальше відображення залежить від того, до якого фонду кошторису вони відносяться:

- ◆ кошти на погашення раніше списаної дебіторської заборгованості загального фонду бюджету перераховують до доходів відповідного бюджету.

При надходженні коштів роблять запис:

Дт 2313 – Кт 6312,

при перерахуванні у бюджет:

Дт 6312 – Кт 2313.

- ◆ кошти на погашення раніше списаної дебіторської заборгованості спеціального фонду бюджету залишаються в розпорядженні установи. Їх відображають в обліку шляхом коригування результату кошторису з одночасним збільшенням доходів поточного періоду бухгалтерським проведенням:

Дт 5512 – Кт 71–75.

Якщо кошти надходять на погашення заборгованості спеціального фонду, то їх установа може використати в поточному періоді на свою діяльність у межах вимог законодавства.

Практична ситуація

У результаті інвентаризації виявлено, що дебіторська заборгованість за розрахунками за надані установою послуги в сумі 10 000,00 грн. є безнадійною до стягнення, її строк позивної давності минув. Заборгованість списана. Через рік надійшли кошти для погашення цієї заборгованості.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст операції	Бухгалтерський облік		МО №	Підстава для запису	Сума, грн
	Дт	Кт			
Нарахування дебіторської заборгованості					
Надано доходи за надані послуги	2111	7111	4 та 14	Акт наданих послуг	10 000,00
Списано на фінансовий результат нараховані у звітному періоді доходи	7111	5511	17	Бухгалтерська довідка	10 000,00
Списано фінансовий результат звітнього періоду	5511	5512	17	Бухгалтерська довідка	10 000,00
Списання безнадійної заборгованості					
Списано заборгованість, визнану безнадійною до стягнення, за якою строк позовної давності минув	5512	2111	17	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	10 000,00
Віднесено на позабалансовий рахунок суму списаної заборгованості	071	—	16	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	10 000,00
Випадок 1. Погашення заборгованості, яка відноситься до загального фонду кошторису					
Списано з позабалансового рахунку суму заборгованості, за якою надійшли кошти	—	071	16	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	10 000,00
Надійшли кошти на погашення заборгованості, раніше визнаної безнадійною	2313	6312	2	Виписка з рахунку	10 000,00
Перераховано до бюджету кошти	6312	2313	2	Платіжне доручення	10 000,00
Випадок 2. Погашення заборгованості, яка відноситься до спеціального фонду кошторису					
Списано з позабалансового рахунку суму заборгованості, за якою надійшли кошти	—	071	16	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості, протокол комісії	10 000,00
Надійшли кошти на погашення заборгованості, раніше визнаної безнадійною	2313	7111	14 та 3	Виписка з рахунку	10 000,00

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 5

[Закон України «Про оренду державного та комунального майна» від 03.10.2019 № 157-IX](#)

[Методика розрахунку орендної плати за державне майно, затверджена постановою КМУ № 630 від 28.04.2021](#)

[Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372](#)

[Порядку складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт: Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 № 841](#)

[План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203](#)

[Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2018 р. № 755](#)

[Деякі питання здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 листопада 2022 р. № 1275](#)

[Деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169](#)

[Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2022 № 634](#)

[Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.](#)
[Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280 /97-ВР](#)

6 ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ЗАРОБІТНОЮ ПЛАТОЮ, В ТОМУ ЧИСЛІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ



ФОНД ОПЛАТИ ПРАЦІ ТА КОЛЕКТИВНИЙ ДОГОВІР

Головним джерелом наповнення фонду оплати праці для посадових осіб рад, виконавчих комітетів та інших структурних підрозділів чи служб ОМС є **кошти місцевого бюджету**.

Відповідно до ст. 51 Бюджетного кодексу України керівники бюджетних коштів утримують працівників та здійснюють фактичні видатки на заробітну плату (грошове забезпечення), включаючи видатки на премії та інші види заохочень чи винагород, матеріальну допомогу, лише в межах **фонду заробітної плати** (грошового забезпечення), затвердженого для розпорядників бюджетних коштів у кошторисах.

Чисельність працівників бюджетних установ визначається штатним розписом. **Штатний розпис** — це документ, який установлює в установі, організації структуру, штати і посадові оклади працівників. Штатний розпис містить назву посад, чисельність працівників і оклади по кожній посаді.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Структура заробітної плати: основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; інші заохочувальні та компенсаційні виплати, як наведено нижче. (див. схему)

Умовні скорочення

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ВЗ – військовий збір

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ПСП – податкова соціальна пільга

НП(С)БОДС – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі

ЦПД – цивільно-правовий договір

ПМ – прожитковий мінімум

ЕРЛН – електронний реєстр листків непрацездатності

ЕСОЗ – електронна система охорони здоров'я

ПФУ – Пенсійний фонд України

ФСС – Фонд соціального страхування

КЗпП – Кодекс законів про працю

ПКУ – Податковий кодекс України

КЗпП – Кодекс Законів про Працю

СТРУКТУРА ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Основна заробітна плата	Додаткова заробітна плата	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати
винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.	винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.	виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в рамках грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Правові, організаційні, матеріальні та соціальні умови реалізації громадянами України права на службу в органах місцевого самоврядування визначені Законом від 07.06.2001 № 2493-III «Про службу в органах місцевого самоврядування» (далі – Закон № 2493).

Відповідно до ст. 2 Закону № 2493 його дія не поширюється на технічних працівників та обслуговуючий персонал бюджетної установи. У свою чергу, згідно з ч. 3 ст. 7 Закону № 2493 на посадових осіб місцевого самоврядування поширюється дія трудового законодавства з урахуванням особливостей, передбачених Законом № 2493. Отже, на технічних працівників та обслуговуючий персонал бюджетної установи законодавство України про працю поширюється у повному обсязі, а на посадових осіб місцевого самоврядування – поширюється з особливостями, передбаченими Законом № 2493.

Відповідно до ст. 4 Кодекса Законів про Працю (далі – КЗпП) законодавство про працю складається з КЗпП та інших законодавчих актів України

Оклади посадових осіб та службовців органів місцевого самоврядування визначені постановою Кабміну «Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів» від 09.03.2006 р. № 268 (далі – Постанова № 268).

Посадові оклади робітників, що обслуговують органи місцевого самоврядування та їх виконавчих органів визначаються наказом Мінекономіки від 23.03.2021 р. № 609 «Про умови оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів» (далі – Наказ № 609).

Умови оплати праці в органах місцевого самоврядування визначені відповідними законами та рішеннями Уряду. В установах, закладах, організаціях, які створені цими органами умови оплати праці визначені, як правило, постановою Кабміну «Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери» від 30.08.2002 № 1298 (далі — Постанова № 1298) та галузевими наказами.

На 2023 рік ми маємо наступний I тарифний розряд ЄТС:

2982 грн

Розмір оплати праці залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності установи.

Умови оплати праці, надбавки, премії та інші заохочувальні виплати визначаються відповідними внутрішніми документами, а саме:

- ◆ Колективний договір;
- ◆ Додатки;
- ◆ Положення про оплату праці;
- ◆ Положення про преміювання.

Додаткова заробітна плата працівників апарату органів виконавчої влади (постанова Кабміну № 268) включає надбавки, доплати та премії.

Склад додаткової заробітної плати працівників апарату органів виконавчої влади наведено нижче.

Надбавки	Доплати	Премії
за ранг; за вислугу років; за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи: керівникам структурних підрозділів, їх заступникам, спеціалістам – у розмірі до 50 % посадового окладу (з урахуванням надбавки за ранг та вислугу років); службовцям – у розмірі до 50 % посадового окладу з урахуванням надбавки за вислугу років	науковий ступінь; виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника; виконання обов'язків тимчасово відсутнього керівника структурного підрозділу, його заступника	конкретні умови, порядок та розміри преміювання працівників визначаються у положенні про преміювання

Звертаємо увагу на такий вид надбавки як за високі досягнення у праці або за виконання особливо важливої роботи. Ця надбавка складається з двох частин:

- ◆ за високі досягнення;
- ◆ за виконання особливо важливої роботи.

У разі несвоєчасного виконання завдань, погіршення якості роботи і порушення трудової дисципліни зазначена надбавка скасовується або розмір її зменшується.

Додаткова заробітна плата робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів (Наказ № 609) включає також надбавки, доплати та премії.

Склад додаткової заробітної плати робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів наведено нижче. (див. таблицю)

Види, обсяги та порядок призначення надбавок посадовцям, працівникам, робітникам потребують уточнення, тому важливо в Положенні про оплату праці визначити:

- ◆ вид надбавки;
- ◆ обсяг надбавки;
- ◆ умови призначення;
- ◆ умови скасування.

Умови, порядок та розміри преміювання працівників визначаються у Положенні про преміювання відповідного органу.

Також до складу заробітної плати входять інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати включають винагороди та премії, які мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові й матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми. До них належать:

1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках.
2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер.

Надбавки	Доплати	Премії
<p>а) за високу професійну майстерність для робітників III розряду в розмірі 12 %, IV розряду – до 16, V розряду – до 20, VI розряду – до 24 % відповідної тарифної ставки.</p> <p>Надбавки встановлюються робітникам, які стабільно забезпечують високу якість виконуваних робіт. Зазначені надбавки не виплачуються за той місяць, в якому виявлено зниження якості виконуваних робіт. У разі неякісного виконання робіт, невиконання установлених норм трудових витрат надбавки за професійну майстерність відміняються повністю;</p> <p>б) за складність, напруженість у роботі в розмірі до 50 % тарифної ставки (місячного окладу)</p>	<p>а) робітникам, зайнятим на роботах із важкими і шкідливими умовами праці, у розмірі до 12 %, за роботу в особливо шкідливих умовах – до 24 % тарифної ставки (посадового окладу);</p> <p>б) бригадирам із числа робітників, що не звільнені від основної роботи залежно від кількості робітників у бригаді, обсягів та специфіки виконуваних робіт у розмірі до 25 % ставки розряду, присвоєного бригадиру, та ланковому до 50 % розміру доплати бригадиру;</p> <p>в) за суміщення професій (посад), розширення зони обслуговування або збільшення обсягів виконуваних робіт без обмежень розмірів цих доплат, за рахунок і в межах економії фонду оплати праці, утвореного за тарифними ставками (посадових окладах) вивільнюваних працівників;</p> <p>г) за роботу в нічний час у розмірі до 35 % годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи з 22 до 6 години ранку</p>	<p>Визначати робітникам розмір премії залежно від їхнього вкладу в кінцеві результати роботи. Конкретний розмір премії робітників граничними розмірами не обмежується</p>

3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом тощо). Матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі не входять до складу заробітної плати.

Інші виплати, що не входять до нарахування на фонд оплати праці, є (п. 3 Інструкції № 5):

- ◆ допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування, наприклад, допомога з тимчасової непрацездатності (лікарняні), допомога по вагітності та пологам (декретні), допомога на поховання;
- ◆ оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності, тобто лікарняні за рахунок коштів підприємства;

- ◆ дивіденди, відсотки, виплати за паями;
- ◆ компенсація витрат на відрядження (добові, оплата проїзду, готелю тощо);
- ◆ матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання;
- ◆ вихідна допомога при припиненні трудового договору;
- ◆ внески підприємств на медичне та пенсійне страхування працівників, наприклад ЄСВ;
- ◆ інші види нарахувань.

За умови недостатності заробітної плати, якщо з усіма надбавками, доплатами і преміями сума виходить менше мінімальної заробітної плати, тоді таким працівникам донараховується сума до мінімального розміру заробітної плати.

При обчисленні розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру не враховуються доплати за роботу в несприятливих умовах праці та підвищеного ризику для здоров'я, за роботу в нічний та надурочний час, роз'їзний характер робіт, премії до святкових та ювілейних дат. Всі інші складові заробітної плати враховуються при обчисленні розміру заробітної плати працівника для забезпечення її мінімального розміру.

Мінімальна зарплата у січні-вересні 2022 складала 6 500 грн, а з жовтня 2022 року – 6 700 грн.

В умовах воєнного стану Кабмін врегулював питання оплати праці працівників державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету.

Законом України від 15.03.2022 № 2136-ІХ «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» (далі – Закон № 2136) визначено особливості трудових відносин працівників усіх підприємств, установ, організацій в Україні незалежно від форми власності, виду діяльності та галузевої належності в період дії воєнного стану, запровадженого згідно із Законом від 12.05.2015 № 389-VIII «Про правовий режим воєнного стану».

Відповідно до ч. 3 ст. 1 Закону № 2136 у період дії воєнного стану не застосовуються норми законодавства про працю в частині відносин, урегульованих цим самим Законом.

У період дії воєнного стану сторони за згодою визначають форму трудового договору відповідно до ч. 1 ст. 2 Закону № 2136.

Стаття 24 КЗпП передбачає укладення трудового договору, як правило, у письмовій формі та визначає випадки, коли дотримання письмової форми є обов'язковим. Водночас ч. 1 ст. 2 дозволяє відступити від цих норм на період дії воєнного стану. Згідно з ч. 2 ст. 2 Закону № 2136 в період дії воєнного стану:

- ◆ умова про випробування працівника під час прийняття на роботу може встановлюватися для будь-якої категорії працівників;
- ◆ для оперативного залучення до виконання роботи нових працівників, а також усунення кадрового дефіциту та браку робочої сили, зокрема, внаслідок фактичної відсутності працівників, які евакуювалися в іншу місцевість, перебувають у відпустці, простої, тимчасово втратили працездатність або місцезнаходження яких тимчасово невідоме, роботодавці можуть укладати з новими працівниками строкові трудові договори на період дії воєнного стану або на період заміщення тимчасово відсутнього працівника.

Отже, положення ч. 3 ст. 26 КЗпП, що визначає перелік категорій працівників, для яких заборонено встановлювати випробування, у період дії воєнного стану, не застосовується.

Крім того, зазначена вище норма Закону № 2136 надає роботодавцю можливість приймати нових працівників за строковими трудовими договорами на період дії воєнного стану або на період заміщення тимчасово відсутнього працівника незалежно від причини його відсутності.

Щодо розміру заробітної плати в умовах воєнного стану, працівникам бюджетних установ оплата простою має виплачуватись у розмірі 2/3 тарифної ставки (окладу) передбачена ст.113 КЗпП.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 07.03. 2022 р. № 221 «Деякі питання оплати праці працівників державних органів...», а саме: надати право керівникам державних органів, підприємств, установ та організацій, які фінансуються або дотуються з бюджету, до припинення або скасування військового стану в Україні в межах фонду заробітної плати, передбаченого у кошторисі, самостійно визначати розмір оплати часу простою працівників, але не нижче двох третин тарифної ставки встановленого працівнику тарифного розряду (посадового окладу).

Постановою рекомендується керівникам органів місцевого самоврядування застосовувати положення постанови та виконувати в межах фондів заробітної плати, передбачених у кошторисах відповідних органів, підприємств, установ та організацій.

МАТЕРІАЛЬНА ДОПОМОГА

Оплата праці в органах місцевого самоврядування включає допомогу на оздоровлення та допомогу на вирішення соціально-побутових питань.

Матеріальна допомога на оздоровлення (п. 2.3.3 Інструкції № 5) – входить до складу зарплати.

Матеріальна допомога разового характеру (п. 3.31 Інструкції № 5) – не входить до складу зарплати, за умови разового характеру.

Якщо матеріальна допомога на вирішення соціально-побутових питань виплачується щорічно при наданні щорічної відпустки вона втрачає статус разовості і входить до складу заробітної плати.

Умови виплати та розміри допомоги на оздоровлення та матеріальної допомоги на вирішення соціально-побутових питань потрібно прописати в Колективному договорі.

У нормативній базі є суперечності щодо розміру матеріальної допомоги, зокрема для посадових осіб місцевого самоврядування визначено:

- ◆ посадовим особам місцевого самоврядування надається щорічна відпустка з виплатою допомоги на оздоровлення у розмірі посадового окладу (ст. 21 Закон № 2493);
- ◆ надавати працівникам матеріальну допомогу для вирішення соціально-побутових питань та допомогу для оздоровлення при наданні щорічної відпустки у розмірі, що не перевищує середньомісячної заробітної плати працівника (п. 3 Постанова № 268).

Рішення щодо розміру матеріальної допомоги має бути визначено в Колективному договорі:

- ◆ або лише на основі посадового окладу – мінімальний гарантований рівень Законом № 2493;
- ◆ або на основі середньомісячної зарплати, але не менше розміру посадового окладу – Постанова № 268 (межах затвердженого фонду оплати праці).

Такі види матеріальної допомоги мають систематичний характер і є фондом оплати праці, тому повинні бути передбачені в кошторисі (фонд оплати праці)

Допомога на оздоровлення надається один раз на календарний рік – при виході у щорічну відпустку. Законодавством не обмежується тривалість щорічної відпустки, яка дає право на оздоровчі виплати. Як правило, їх нараховують при виході у відпустку (ст. 12 Закону про відпустки).

Підставою дня надання допомоги на оздоровлення є заява працівника та наказ керівника, зокрема:

- ◆ заява працівника про надання йому щорічної відпустки та заява працівника на виплату матеріальної допомоги на оздоровлення.
- ◆ наказ керівника бюджетної установи про надання щорічної відпустки, нарахування відпускних та матеріальної допомоги.

Надання матеріальної допомоги керівникам органів виконавчої влади та інших органів, їх заступників здійснюється у порядку та розмірі, установлених постановою № 268, у межах затверджених видатків на оплату праці. Рішення про зазначені виплати приймається органом вищого рівня.

Оподаткування матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань впливає на те, чи входить вона до фонду зарплати, тобто чи є нецільовою благодійною допомогою з точки зору за ПК.

ПДФО та військовий збір не стягуються у межах суми допомоги, що сукупно за звітний рік не перевищує граничного розміру доходу за підпунктом 169.4.1 ПКУ. Сума перевищення оподатковується ПДФО 18% та військовим збором за ставкою 1,5% (підпункт. 1.7 пункту 16-1 підрозділу 10 Перехідних положень ПКУ).

Податкова соціальна пільга на суму допомоги не застосовується, так як це не зарплатна виплата; ЄСВ із допомоги не нараховується, оскільки вона не є частиною зарплати за Інструкцією № 5.

Оподаткування матеріальної допомоги, яка входить до фонду оплати праці здійснюється на загальних підставах, зокрема: ПДФО 18 %, військовий збір 1,5 % та ЄСВ 22 % (у осіб з інвалідністю – 8,41 %).

Інша ситуація щодо матеріальної допомоги для робітників зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, відповідно до п. 2.2. наказу Мінекономіки № 609 визначено, що матеріальна допомога, у тому числі на оздоровлення, надається у розмірі середньомісячного заробітку, крім матеріальної допомоги на поховання – в межах установленого фонду оплати праці.

Матеріальна допомога на оздоровлення для робітників надається в межах фонду оплати праці та не має обов'язкового статусу. Врегулювати обов'язковість статусу можна через Колективний договір. Таким чином, матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань, отримує статус обов'язковості – в межах фонду оплати праці на підставі рішення керівника.

Практична ситуація

Посадовий оклад працівника – 6 761 грн. Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань має разовий характер і виплачується на підставі заяви працівника та наказу керівника.

Оподаткування матеріальної допомоги:

перші 3 760 грн не оподатковуються;

ПДФО = $0,18 \times (6761 - 3760) = 0,18 \times 3\,001 = 540,18$ грн;

ВЗ = $0,015 \times (6761 - 3760) = 0,015 \times 3\,001 = 45,01$ грн;

ЄСВ – не нараховується.

до виплати: $6761 - 540,18 - 45,01 = 6\,175,8$

Якщо матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань має систематичний характер, оподаткування здійснюється на загальних підставах.

Методологічні засади обліку виплат працівникам регулює НПСБОДС 132 «Виплати працівникам», затв. Наказом Мініфіну від 29.12.2011 № 1798.

Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші НПСБОДС не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

Виплати за невідпрацьований час визнаються зобов'язанням у тому періоді, у якому настає подія щодо виплати таких зобов'язань.

Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами.

Основним джерелом інформації про використання робочого часу в бюджетних установах є дані таблиці обліку використання робочого часу (типова форма № П-5 згідно наказу Державного комітету статистики «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. № 489).

Нормальна тривалість робочого часу згідно зі статтею 50 Кодексу законів України про працю, не може перевищувати 40 год на тиждень, поширюється на працівників установи.

Відповідно до ст. 6 Закону № 2136 нормальна тривалість робочого часу працівників у період воєнного стану не може перевищувати 60 годин на тиждень. Для працівників, яким відповідно до законодавства встановлюється скорочена тривалість робочого часу, тривалість робочого часу не може перевищувати 50 годин на тиждень. П'ятиденний або шестиденний робочий тиждень встановлюється роботодавцем за рішенням військового командування разом із військовими адміністраціями (у разі їх утворення). Час початку і закінчення щоденної роботи (зміни) визначається роботодавцем. Тривалість щотижневого безперервного відпочинку може бути скорочена до 24 годин. У період дії воєнного стану не застосовуються норми ст. 53 (тривалість роботи напередодні святкових, неробочих і вихідних днів), ч. 1 ст. 65, ч. 3–5 ст. 67 та ст. 71–73 (святкові та неробочі дні) КЗпП. Ця норма Закону № 2136 надає можливість роботодавцю збільшувати (обґрунтовано) тривалість робочого часу.

Згідно з ч. 1, 2 ст. 8 Закону № 2136 у період дії воєнного стану:

не залучаються до роботи в нічний час без їх згоди: вагітні жінки; жінки, які мають дитину віком до одного року; особи з інвалідністю, яким за медичними рекомендаціями протипоказана така робота; норми ч. 1 та 2 ст. 54 КЗпП (яка визначає тривалість роботи в нічний час) не застосовуються.

У період дії воєнного стану: дозволяється використання праці жінок (крім вагітних жінок і жінок, які мають дитину віком до одного року) за їхньою згодою на важких роботах і на роботах із шкідливими або небезпечними умовами праці, а також на підземних роботах (ч. 1 ст. 9 Закону № 2136); працівники, які мають дітей (крім випадків, визначених ст. 8 Закону № 2136), можуть залучатися за їхньою згодою до нічних і надурочних робіт, робіт у вихідні, святкові і неробочі дні, направлятися у відрядження (ч. 2 ст. 9 Закону № 2136). Ця норма Закону № 2136 передбачає дозвіл на застосування праці жінок певних категорій у певному виді робіт. Однак для залучення їх до ніч-

них і надурочних робіт, роботи у вихідні, святкові, неробочі дні, направлення у відрядження необхідна їх згода.

Для окремих категорій працівників бюджетних установ законодавчо встановлено скорочену тривалість робочого часу. Наприклад, для деяких працівників розумової праці, діяльність яких пов'язана з підвищеним інтелектуальним і нервовим напруженням, зокрема лікарі, викладачі, вчителі.

Відповідно з вимогами статті 115 Кодексу законів про працю України та статтею 24 Закону України «Про оплату праці» №108/95-ВР від 24.03.1995:

- ◆ заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені Колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує 16 календарних днів, та не пізніше 7 днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата;
- ◆ розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається Колективним договором або нормативним актом роботодавця, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Нарахування авансу, як і нарахування зарплати, здійснюється у визначені в Колективному договорі дати.

Аванс – це оплата праці за першу половину місяця. Виплата авансу є обов'язковою. При цьому першою половиною місяця вважаються перші 15 календарних днів. При визначенні суми авансу слід керуватися ст. 115 КЗпП та ч. 3 т. 24 Закону «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108 (далі – Закон № 108).

Аванс має бути не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника.

Необхідно щомісяця вираховувати фактично відпрацьований час за перші 15 календарних днів та знаходити його частку у загальній кількості робочих днів за місяць.

Наприклад, працівник у березні 2022 року за першу половину місяця відпрацював 11 днів. Загальна кількість робочих днів у березні 2022 року – 22. Як результат, маємо $10/22 = 0,4545$.

Нарахування авансу, як і нарахування зарплати, здійснюється у визначені в Колективному договорі або іншому внутрішньому документі дати. Як правило, використовуються наступні такі варіанти:

- ◆ аванс – з 16-го по 22-ге число місяця;
- ◆ зарплата – з 1-го по 7-ме число наступного місяця.

Проміжок часу між цими датами не повинен перевищувати 16 календарних днів, а зарплата виплачуватись не пізніше 7-го числа. Однак чимало бюджетників виплачують аванс раніше, наприклад 15-го числа місяця, що не заборонено.

Розмір заробітної плати за першу половину місяця визначається також колективним договором і не може бути менше оплати за фактично відпрацьований час із розрахунку тарифної ставки (посадового окладу працівника). Тобто розмір авансу має становити не менше 50 % тарифної ставки (посадового окладу) працівника за цей місяць. Ця норма повинна виконуватися як для працівників з почасовою формою оплати праці, так і для працівників з відрядною оплатою праці.

Частина працівників бюджетних установ мають посадові оклади нижчі за розмір мінімальної зарплати та їм нараховується доплата до мінімальної зарплати. Аванс усе

одно рахують на основі посадового окладу, тобто без урахування доплати до мінімальної зарплати.

Нарахування авансу здійснюється на підставі бухгалтерської довідки. На аванс здійснюється нарахування ЄСВ – 22 %, а утримання із суми авансу ПДФО – 18 % і ВЗ – 1,5 %.

Військовий збір утримується у розмірі 1,5 % та ПДФО у розмірі 18 % із сум заробітної плати, лікарняних (крім декретних) та сум винагороди за ЦПД, за винятком ЦПД з підприємцем.

Практична ситуація

За умовами трудового договору установа виплачує заробітну плату: за першу половину (аванс) – 15-го числа, за другу половину – 30-го. Оклад доцента кафедри обліку становить 6 026 грн. Працівнику виплачується зарплата за жовтень.

Розрахуємо зарплату працівника за дні, відпрацьовані в першій половині жовтня:

6 026 грн: 22 р. д. x 10 р. д. = 2 739,09 грн;

де 22 р. д. – кількість робочих днів у жовтні;

10 р. д. — кількість робочих днів у періоді з 1 по 15 жовтня.

Зміст операції	Бухгалтерський облік		№ МО	Документ	Сума, грн
	Дт	Кт			
1. Нараховано працівнику заробітну плату	-	-	5	Бухгалтерська довідка-розрахунок	2 739,09
2. Перераховано до бюджету з авансу:	6311.1	2313	2,5	Розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6**), виписка з реєстраційного рахунка	493,04
– військовий збір (1,5 %)	6311.2	2313			41,09
– ЄСВ (22 %)	6313	2313			602,60
3. Перераховано аванс працівнику на картковий рахунок (2 739,09 - 493,04 - 41,09)	6511	2313			2 204,96

При виплаті заробітної плати в системі бухгалтерського обліку здійснюється нарахування витрат на оплату праці та нарахування ЄСВ на всю суму заробітної плати такими проведеннями, як наведено нижче.

У бухгалтерському обліку вибуття запасів відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нарахування заробітної плати	8011 «Витрати на оплату праці». 8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»
Нарахування ЄСВ	8012 «Відрахування на соціальні заходи» 8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»

В кінці звітної періоду нараховані витрати закриваються на фінансові результати на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду».

НАРАХУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ (ЄСВ)

Відповідно до Постанови КМУ від 22.12.2010 р. визначено перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які включають:

I. Виплати, які здійснюються у грошовій формі

II. Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі

Нарахування єдиного соціального внеску (ЄСВ) регулює Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464.

Незмінна ставка нарахування єдиного внеску встановлюється у відсотках до бази нарахування і передбачена для:

- ◆ бюджетних установ – 22 % (в т.ч. застосовується до зарплати і лікарняних (крім декретних));
- ◆ нарахованої заробітної плати найманих працівників-інвалідів – 8,41 %;
- ◆ для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій інвалідів, у тому числі УТОГ та УТОС – 8,41 %.

Мінімальна база нарахування ЄСВ – мінімальна заробітна плата, наведено нижче.

Період	Мінімальна база ЄСВ , грн	Мінімальний ЄСВ, грн
01.01.2021–30.11.2021	6 000	1 320,00 (=6000×0,22)
01.12.2021-31.12.2021	6 500	1 430,00 (=6500×0,22)
01.10.2022	6 700	1 474,00 (=6700×0,22)

Застосування мінімальної бази нарахування ЄСВ у наступних ситуаціях:

- зарплата + лікарняні < 6 700грн;
- зарплата + відпускні < 6 700 грн;
- зарплата + оплата за ЦПД < 6 700 грн;
- зарплата (основна робота) + зарплата (внутрішнє сумісництво) < 6 700 грн;
- зарплата на повну ставку < 6 700 грн;
- зарплата на неповну ставку < 6 700 грн.

Єдиний соціальний внесок нараховується на зарплату працівників, якщо її розмір не перевищує 15 розмірів мінімальної заробітної плати, як наведено нижче.

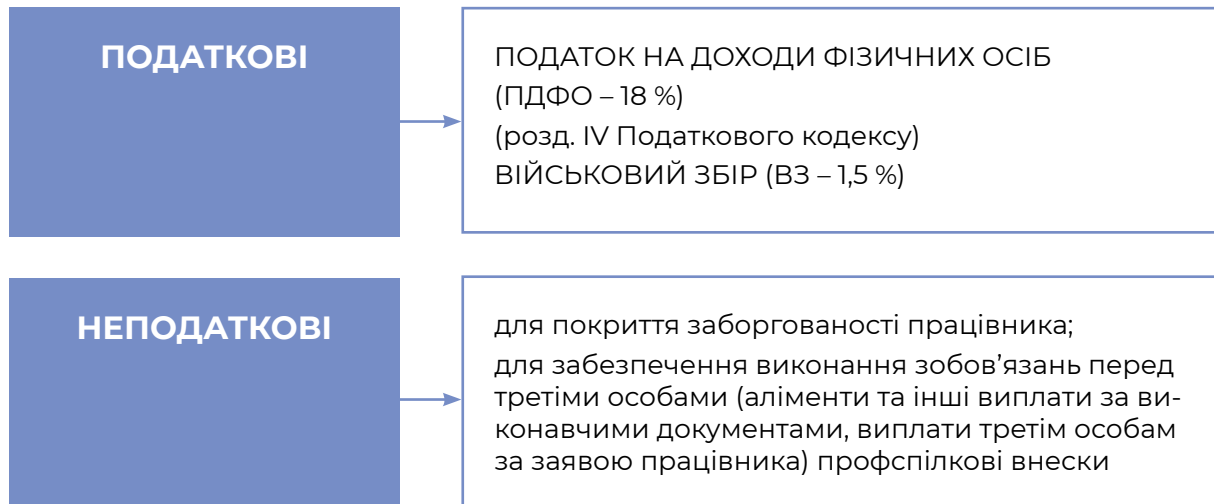
Період	Максимальна база ЄСВ, грн	Максимальний ЄСВ, грн
01.01.2021–30.11.2021	90 000 грн (= 6 000 грн ×15)	19 800 грн (=90 000 грн ×0,22)
01.12.2021-31.12.2021	97 500 грн (=6 500 грн ×15)	21 450 грн (=97 500 грн ×0,22)
01.10.2022	100 500 грн (=6 700 грн ×15)	22 110 грн (=100 500 грн ×0,22)

УТРИМАННЯ ІЗ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ

Утримання із заробітної плати – це ті суми, на які зменшується сума заробітної плати при її виплаті. До них належать: податкові та неподаткові утримання, як наведено нижче.

Податкові відрахування ПДФО та ВЗ утримуються із суми нарахованої зарплати. Інші відрахування провадяться лише після утримання сум ПДФО та ВЗ.

При виплаті заробітної плати в системі бухгалтерського обліку здійснюється утримання із заробітної плати такими проведеннями, як наведено нижче.



Господарська операція	Дебет	Кредит
Утримання ПДФ і ВЗ	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
Утримання інших податків	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	6513 Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит 6514 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках 6515 Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування 6516 Розрахунки з членами профспілки за безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків 6517 Розрахунки з працівниками за позиками банків 6518 Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання 6519 Інші розрахунки за виконані роботи

Окрім податків із зарплати працівника ще можуть утримуватися й певні суми на основі виконавчого листа, постанови виконавця, наказу керівника підприємства або за власною заявою працівника. Зокрема, це можуть бути:

- ◆ аліменти;
- ◆ відшкодування заподіяної підприємству шкоди;
- ◆ профспілкові внески;
- ◆ внески до благодійних фондів чи інших громадських організацій;
- ◆ погашення банківського кредиту;
- ◆ погашення наданої підприємством позики, суди тощо;
- ◆ оплата послуг пошти чи банку за переказ коштів (аліментів, внесків, погашення кредиту тощо).

Усі ці утримання, включаючи аліменти, розраховуються уже після утримання податків – ПДФО та ВЗ.

Законодавство дозволяє утримувати із заробітку працівника не більше 20% додаткових утримань, а в окремих випадках 50% (ч. 1 ст. 128 КЗпП). При утриманні аліментів на неповнолітніх дітей загальний розмір усіх утримань при кожній виплаті зарплати не може перевищувати 70% (ч. 3 ст. 128 КЗпП).

Практична ситуація

За рішенням суду із зарплати працівника щомісячно стягуються аліменти на утримання дитини. У квітні такий працівник тривалий час хворів. Лікарняні йому були нараховані в травні.

Порядок стягнення аліментів визначений Законом України «Про виконавче провадження» від 02.06.2016 р. № 1404-VIII. База для утримання аліментів визначена постановою КМУ від 26.02.93 р. № 146 «Перелік видів доходів, які враховуються при визначенні розміру аліментів на одного з подружжя, дітей, батьків, інших осіб» (далі – Перелік № 146). Проаналізуємо норми цих документів стосовно утримання аліментів із сум лікарняних.

Відповідно до пп. 10 і 11 п. 1 Переліку № 146:

*«...Утримання аліментів з працівників провадиться з...
допомоги по державному соціальному страхуванню...;
доплат до допомоги по державному соціальному страхуванню,
виплачених за рахунок підприємств, установ, організацій».*

Допомога по тимчасовій непрацездатності, яка виплачується за рахунок коштів ПФУ, і оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності, яка виплачується за рахунок роботодавця, є базою для утримання аліментів.

Аліменти не утримуються із сум допомоги по тимчасовій непрацездатності, що виплачується за період, коли платник аліментів доглядав за хворою дитиною віком до 14 років (так звані лікарняні «на дитину»).

Така заборона міститься відразу в обох зазначених вище нормативних документах: п. 10 ч. 1 ст. 73 Закону № 1404 і п.п. 17 п. 12 Переліку № 146.

ПОДАТКОВА СОЦІАЛЬНА ПІЛЬГА

База для розрахунку ПДФО під час нарахування зарплати може зменшуватися на суму податкової соціальної пільги (далі – ПСП).

Розмір ПСП – 50 % розміру прожиткового мінімуму (далі – ПМ) для працездатної особи (у розрахунку на місяць).

Протягом року ПСП не змінюється, незважаючи на зростання прожиткового мінімуму, – цифра зафіксована станом на 01 січня поточного року.

Базова ПСП складає половину (50%) прожиткового мінімуму працездатної особи, який діє на 01 січня поточного року.

Впродовж 2023 року прожитковий мінімум в Україні становитиме 2 589 грн для працездатних осіб. Отже, ПСП 2023 = 1294,5 грн (=2589×0,5).

Також на ПСП не впливає розмір мінімальної зарплати – з її зростанням 01 жовтня 2022 року з 6500 грн до 6700 грн ПСП залишилася тією ж, як і була.

Базова ПСП 2023 = 1294,5 грн.

Працівників, які утримують двох чи більше дітей віком до 18 років, у розрахунку 100 % ПСП на кожну дитину (пп. 169.1.2 ПК), а також підвищені ПСП для окремих категорій працівників у розмірі 150 % ПСП (пп. 169.1.3 ПК) та 200 % ПСП (пп. 169.1.4 ПК).

ВІДПУСКНІ ДЛЯ ПРАЦІВНИКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 №504/96-ВР встановлює державні гарантії права на відпустки працівників, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров'я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи. Розрахунок відпускних здійснюємо за формулою:

Відпускні = тривалість відпустки × середньоденна зарплата

Тривалість відпустки – це календарні дні, але святкові і неробочі дні не рахуються (Різдво, 8 Березня, Великдень і т.д., додався у 2022 році новий святковий день - День української державності, тож всього 12 днів на рік). Вихідні, наприклад звичайні суботи і неділі, віднімати не потрібно – вони оплачуються; середньоденна зарплата рахується за своїми правилами, які визначає Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.1995 № 100 (далі – Порядок № 100).

Заробітна плата працівникам за весь час відпустки виплачується до початку відпустки, якщо інше не передбачено трудовим або колективним договором.

Таким чином, заробітна плата за весь час відпустки у загальному випадку повинна бути виплачена не пізніше моменту початку відпустки. Моментом початку відпустки доцільно вважати нуль годин нуль хвилин першого календарного дня відпустки, зазначеного у рішенні про її надання.

При цьому, трудовим або колективним договором можуть бути встановлені інші умови здійснення такої виплати. Закон прямо не визначає заборони можливості визначення у колективних чи трудових договорах термінів виплати, що припадають на період після початку відпустки.

Водночас, відповідно до статті 9 КЗпП умови договорів про працю, які погіршують становище працівників порівняно з законодавством України про працю, є недійсними.

Як правило, умови, в т.ч. договорів про працю, щодо відтермінування належних працівникові виплат на більш пізній момент вважаються гіршими у порівнянні з умовами виплати їх у гарантований законодавством термін або раніше. З метою уникнення конфлік-

тів і спорів вважаємо недоцільним при укладенні договорів вносити до них положення, що не відповідатимуть нормам статті 115 КЗпП.

Питання про робочий рік або календар надання відпустки залежить від її виду: щорічні (основна і додаткові) відпустки надаються не за календарем, а за робочий рік, який відноситься до кожного працівника і відлічується з першого робочого дня; додаткові соціальні відпустки «на дітей» та інші соціальні відпустки, наприклад, відпустки воїнам АТО, учасникам бойових дій, надаються за календарний рік.

У ст. 12 Закону № 2136 визначено, що в період воєнного стану щорічна основна оплачувана відпустка надається працівникам тривалістю 24 календарних дні. Роботодавець може відмовити працівникові в наданні будь-якого виду відпусток (крім відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами та відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку), якщо такий працівник залучений до виконання робіт на об'єктах критичної інфраструктури. Роботодавець на прохання працівника може надавати йому відпустку без збереження зарплати без обмеження строку, установленого ч. 1 ст. 26 Закону № 504/96-ВР. Тобто 24 к. д. щорічної основної відпустки під час дії Закону № 2136 надають за будь-який період, а не за кожен відпрацьований рік. Тому, якщо у працівника є дні відпустки за попередні роки, які він не використав і які в сукупності перевищують 24 к. д., то все одно він може використати лише ці 24 к. д., поки діятиме Закон № 2136.

До тривалості розрахункового періоду, окрім святкових і неробочих днів, не включається також час, протягом якого працівники з поважних причин не працювали і за ними не зберігався заробіток (зберігався частково).

Тобто виключаються такі дні:

- ◆ відпустки без збереження зарплати;
- ◆ відпустки по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного чи шестирічного віку.

Однак календарні дні для розрахунку відпускних включають в себе:

- ◆ дні лікарняного (як за рахунок установи, так і за рахунок ПФУ);
- ◆ дні перебування у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами, за які працівниця отримувала декретні виплати (допомогу по вагітності й пологам).

Святково-неробочі дні для розрахунку відпускних слід розглядати в сукупності з днями попереднього року, оскільки розрахунковий період включає місяці двох років.

Розрахунок середньої заробітної плати для відпускних розпочинається зі знаходження суми виплат, що нараховані за розрахунковий період.

Це всі виплати, пов'язані з виконанням роботи за посадою, тобто:

- ◆ посадовий оклад (тарифний розряд);
- ◆ доплати і надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час, суміщення професій і посад, розширення зони обслуговування, виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, високі досягнення в праці, умови праці, інтенсивність праці, вилугу років тощо);
- ◆ різниця в посадових окладах, яку виплачують працівникам за виконання обов'язків тимчасово відсутнього керівника;
- ◆ премії за внесок у роботу установи, винагорода за підсумками річної роботи.

Премії за період 2 місяці і більше за Порядком № 100 включаються шляхом перерахунку по відпрацьованим робочим дням.

З 04 вересня 2021 року змінилися правила врахування квартальних і річних премій при розрахунку середньоденної заробітної плати для розрахунку відпускних.

Також зміни відбулись у квітні, згідно з Постановою КМ N 486 (486-2022-п) від 26.04.2022:

Якщо період, за який нараховано премію чи іншу заохочувальну виплату, працівником відпрацьовано частково, під час обчислення середньої заробітної плати враховується сума у розмірі не більше фактично нарахованої суми премії чи іншої заохочувальної виплати.

Оновлення правил розрахунку середньої зарплати згідно Порядку обчислення середньої заробітної плати, постанова Кабміну від 08.02.1995 № 100.

Набуття чинності: 04.09.2021 р. за Постановою Кабміну від 01.09.2021 р. № 917, а застосування - з 04.09.2021 р. або пізніше.

Правила розрахунку відпускних поширюються й на розрахунок компенсації відпусток. Зазначаємо, що не проводиться коригування заробітку на коефіцієнт підвищення окладів (скасоване 12.12.2020 р.). Мінімальна зарплата та її зміна у жовтні 2022 року ніяк не впливає на відпускні. Якщо сума відпускних менша за мінімальну зарплату, то ніякої доплати до мінімальної зарплати проводити не потрібно.

У 2023 році святкові та неробочі дні налічують 12 днів. Але цього року, поки в країні діє воєнний стан, вихідні дні, які припадають на державні свята, за Законом України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» № 2136-IX від 15.03.2022 року не переносяться.

При розрахунку відпускних в умовах війни слід враховувати, простої, відпустки за власний рахунок, неповний робочий день, тощо.

Розглянемо на практичній ситуації умови для розрахунку відпускних та алгоритм розрахунку.

1. Розрахунковий період. Період, за який враховуються виплати працівнику при розрахунку середньоденної зарплати - останні 12 місяців, які передують місяцю виходу у відпустку. Відпустка у лютому 2023 року, розрахунковий період лютий 2022 року – січень 2023 року.

2. Тривалість розрахункового періоду в календарних днях – 12 місяців (365-11=354 к.дні).

У частині 6 статті 6 Закону від 15.03.2022 № 2136-IX (далі — Закон № 2136) законодавець встановив, що упродовж воєнного стану норми статті 73 КЗпП не діють.

Закон України від 15.03.2022 № 2119-IX затвердив Указ Президента України «Про продовження строку дії воєнного стану в Україні» від 14.03.2022 № 133/2022. Згідно з цим Указом строк дії воєнного стану подовжили. Першим святом, яке в розумінні КЗпП не буде святковим став Великдень – 24.04.2022 р.

У зв'язку з цим, коли надається щорічна відпустка, святкові й неробочі дні не враховуються (ст. 78-1 КЗпП; ст. 5 Закону про відпустки). Але в умовах війни Великдень не був святковим чи неробочим днем у розумінні статті 73 КЗпП. Тому, якщо щорічна відпустка припадає на 24.04.2022, цей день потрібно оплачувати.

Оскільки під час війни свята скасували і вони стали оплачуваними днями щорічної відпустки, то виключати їх із розрахунку не потрібно.

Практична ситуація

Якщо працівниця-переселенець була прийнята на роботу 27 лютого, а 7 квітня вона вирішила звільнитися за власним бажанням (через виїзд за кордон), то з оплатою щорічної відпустки в неї ось які справи.

1. Стаж роботи в неї з 27.02 по 07.04, тобто 40 календарних днів.

2. Заробленої, але не використаної відпустки в неї:

$(24 \times 40) / 365 = 3$ календарні дні.

3. Розрахунковий період складатиметься лише з березня – єдиного місяця, який працівниця відпрацювала повністю. Тобто це 31 календарний день.

4. Умовно дохід працівниці у вигляді зарплати становить 9 500 грн. Отже, середньоденна зарплата становитиме:

$$9\,500 / 31 = 306,45 \text{ грн}$$

5. А нарахована сума компенсації за невикористану відпустку:

$$3 \times 306,45 = 919,35 \text{ грн}$$

3. Для підрахунку виплат у вигляді зарплати, які були у розрахунковому періоді (спочатку без премій) всі виплати включаємо до тих періодів, за які вони нараховані (абз. 3 Порядку № 100). Наприклад, нічні за лютий включаються до лютого навіть якщо їх нараховували у жовтні.

Виключається:

- ◆ матеріальна допомога (як разова, так і ін.);
- ◆ одноразові виплати (компенсацію за невикористану відпустку, вихідну допомогу);
- ◆ виплати, які згадуються у п. 4 Порядку № 100 ;
- ◆ виплати на основі цивільно-правових договорів (ЦПД).

4. Включаються:

- ◆ лікарняні (допомогу з тимчасової непрацездатності);
- ◆ декретні (допомогу по вагітності та пологам).

5. Окремо вирішується питання з преміями. Включати одразу до розрахункового періоду можна лише місячну премію, яка нарахована у тому ж місяці, до якого вона відноситься, інші потребують перерахунку.

6. Визначається середньоденна зарплата за розрахунковий період.

Наприклад, для 12-місячного періоду вона розраховується так:

Середньоденна зарплата для розрахунку відпускних = Виплати за розрахунковий період 12 місяців /365 – святкові та неробочі дні

7. Обчислюється сума відпускних: множимо середньоденну на тривалість відпустки (до тривалості відпустки не враховуємо святкові і неробочі дні.).

Якщо працівник працює менше року, беруться лише повністю відпрацьовані ним місяці (з першого по останнє число). Навіть, якщо він почав працювати не з першого числа, але з першого робочого дня місяця – такий місяць враховується (п. 3 Порядку № 100).

Якщо у працівника була відпустка «за свій рахунок» весь місяць (з першого по останнє число), то такий місяць повністю виключається з розрахунку, у т.ч. і премії, надбавки тощо, які мали місце у такому місяці (лист Мінсоцполітики від 23.04.2018 р. № 659/0/101-18).

Нараховуються та виплачуються відпускні не пізніше, ніж за 3 дні до виходу працівника у відпустку. Якщо не встигаємо, то контролюємо, аби у заяві працівника на відпустку було прохання виплатити відпускні у найближчий час виплати зарплати (або інший зручний для обох сторін термін).

Премії у розрахунку відпускних 2023 року розраховуються з урахуванням правил абз. 3 п. 3 Порядку № 100. Місячна премія включає заробіток того місяця, у якому вона була нарахована, а не того місяця, до якого вона відноситься. Наприклад, премія за січень 2023 (4 000 грн), яка нарахована у лютому 2023, включається до заробітку лютого 2023.

Розмір премії слід перерахувати – знайти середньоденну премію:

сума нарахованої премії / кількість відпрацьованих робочих днів того місяця, за який її нарахували;
середньоденна премія x кількість відпрацьованих робочих днів місяця нарахування.

Отриманий результат і включається у суму доходів розрахункового періоду.

Практична ситуація

Обчислення суми відпускних (місячна премія).

Відпустка з 04 квітня 2022 року на 14 календарних днів.

Зарплата працівника за розрахунковий період – 300 000 грн

Місячна премія 7 000 грн.

Розрахунковий період квітень 2021 – березень 2022.

Рішення:

місячна премія нарахована у квітні 2022 за березень 2022 – не враховується – (квітень 2022) опинився за межами розрахункового періоду;

місячна премія нарахована у березні 2022 за лютий 2022 – враховується у березні 2022 в межах розрахункового періоду.

Перерахунок:

середньоденна премія за лютий = 7 000/20 = 350 грн;

премія у перерахунку на березень = 350×22 = 7 700 грн

Розрахунок відпускних :

середньоденна зарплата = (300 000 +7 700)/354 = 869,21 грн;

відпускні = 869,21 × 14 = 12 168,94 грн.

Місяць нарахування та місяць, до якого премія відноситься, співпали, така премія включається до заробітку такого місяця у повній сумі.

Практична ситуація

Обчислення суми відпускних (квартальна премія).

Відпустка з 16 травня 2022 року на 14 календарних днів.

Зарплата працівника за розрахунковий період – 300 000 грн

Нараховано квартальну премію у квітні 2022 за I квартал 2022 року – 15 000 грн

У лютому 2022 працівник був 5 робочих днів на лікарняному.

Розрахунковий період: травень 2021 – квітень 2022.

Премія включається у розрахунковий період, але її треба перерахувати:

кількість відпрацьованих робочих днів у I кварталі 2022 року (по нормі без днів лікарняного) = 19 + 20 + 22 – 5 = 56 робочих днів;

середньоденна премія за I квартал 2022 = 15 000/56 = 267,86 грн

Визначаємо місяці розподілу премії за I квартал:

квітень 2022 – перший місяць (місяць нарахування) – входить до розрахункового періоду;

Останні місяці травень – червень 2022 не входить до розрахункового періоду;

Перерахунок премії тільки за квітень 2022 р.: 267,86 × 20 = 5 357,20 грн

Розрахунок відпускних :

середньоденна зарплата = (300 000 +5 357,20) / 354 = 862,59 грн;

відпускні = 862,59 × 14 = 12 076,26 грн

Практична ситуація

Обчислення суми відпускних (річна премія).

Відпустка з 18.10.2022 р. на 14 календарних днів.

Зарплата працівника за розрахунковий період – 300 000 грн (без річної премії).

У січні 2022 року нараховано й виплачено річну премію за 2021 рік – 15 000 грн.

Кількість відпрацьованих робочих днів у 2021 році – 220.

Дані для перерахунку премії:

розрахунковий період – жовтень 2021-вересень 2022;

середньоденна премія за 2021 рік = 15 000/220 = 68,18 грн.

Визначаються місяці розподілу премії за 2021 рік:

січень 2022 – вересень 2022 – входять до розрахункового періоду;

жовтень 2022 – грудень 2022 – не входять до розрахункового періоду, (вважаємо, що кожного місяця працівник відпрацював усю норму).

Алгоритм розрахунку річної премії наведено нижче.

ПЕРЕРАХУНОК РІЧНОЇ		ПРЕМІЇ НА МІСЯЦІ РОЗРАХУНКОВОГО ПЕРІОДУ			
Місяць розподілу	Кількість відпрацьованих робочих днів	Віднесена премія на даний місяць, грн	Місяць розподілу	Кількість відпрацьованих робочих днів	Віднесена премія на даний місяць, грн
січень 2022	19	1 295,42 =68,18 грн*19 днів	червень 2022	21	1 431,78 =68,18грн*21 днів
лютий 2022	20	1 363,60 =68,18грн*20 днів	липень 2022	22	1 499,96 =68,18грн*22 днів
березень 2022	22	1 499,96 =68,18грн*22 днів	серпень 2022	22	1 499,96 =68,18грн*22 днів
квітень 2022	20	1 363,60 =68,18грн*20 днів	вересень 2022	22	1 499,96 =68,18грн*22 днів
травень 2022	20	1 363,60 =68,18грн*20 днів	Всього	188	12 817,84

До розрахункового періоду враховується 12 817,84 грн річної премії.

Розрахунок відпускних:

середньоденна зарплата = (300 000 +12 817,84) / 354 = 883,66 грн;

відпускні = 883,66 × 14 = 12 371,24 грн.

ОБЛІК ТА РОЗРАХУНКИ ЗА Е-ЛІКАРНЯНИМИ

Безпосередньо порядок видачі паперових лікарняних регулює Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян № 455 та Інструкція про порядок заповнення листка непрацездатності № 532. Порядок формування Е-лікарняних визначено Наказом № 1066 та Наказом № 1234, а страхові випадки – п.5

Інструкції № 1066.

Починаючи з 01.10.2021 року, страхові випадки з тимчасової непрацездатності, що настали, оформляються е-лікарняними.

Е-лікарняний доступний роботодавцю, для працівника у якого настав цей страховий випадок, в особистому кабінеті, відкритому на інтернет-порталі ПФУ.

Якщо страховий випадок у працівника настав до 01.10.2021 і був завірений паперовим лікарняним, такими паперовими лікарняним цей страховий випадок завірятиметься аж допоки він не закінчиться.

Паперові листки непрацездатності також залишилися у використанні для таких випадків:

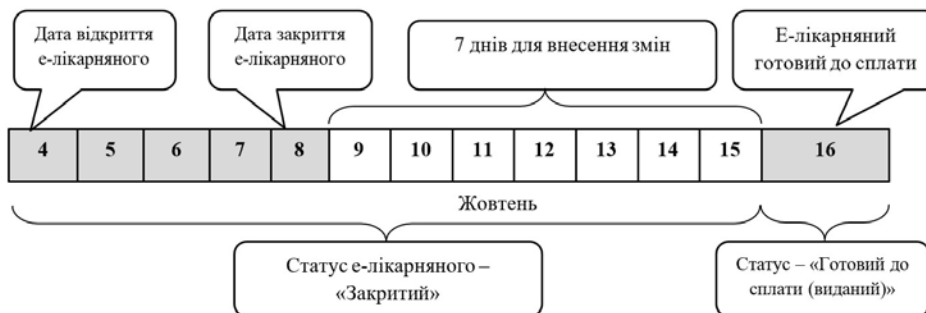
- ◆ якщо листок непрацездатності, який був виданий до 01 жовтня 2021 року у паперовій формі, треба продовжити або закрити;
- ◆ сплив 7-денний термін внесенні змін до медичного висновку лікарем.
- ◆ рішення про видачу лікарняного прийняла комісія закладу охорони здоров'я або головний лікар;
- ◆ при усиновленні дитини впродовж 2-х місяців з дня народження (за свідоцтвом). Лікарняний видається на підставі рішення суду про усиновлення;
- ◆ виникли технічні проблеми при передачі даних між ЕРЛН і ЕСОЗ.

Листок непрацездатності може мати в Реєстрі такі статуси:

- «Закритий»;
- «Готовий до сплати (виданий)»;
- «Помилково сформований»;
- «Недійсний»;
- «Оплачений».

Перший із них (статус «Закритий») е-лікарняний отримує вже при його формуванні – вказується дата відкриття (початок періоду непрацездатності), і дата закриття (планова дата одужання або дата наступного огляду).

Виданим (готовим до сплати) електронний лікарняний лист стає через сім днів, після того, як він буде закритий (п. 3 розд. II Порядку № 1234).



Строк розгляду документів і прийняття такого рішення – 10 календарних днів із дати видачі е-лікарняного.

Відлік часу починається з різних днів, а саме:

- ◆ для е-лікарняного з вагітності і пологів – 7 днів після дати відкриття (п. 1 Розділу III Порядку № 1234);
- ◆ для е-лікарняних з інших причин – 7 днів після дати закриття (п. 3 Розділу II Порядку № 1234).

Для отримання оплати з ПФУ бухгалтер подає до Фонду заяву-розрахунок за визначеною формою.

З усіх нарахованих лікарняних – як за рахунок установи, так і за рахунок Фонду – нараховується ЄСВ, утримується ПДФО та військовий збір.

Нарахування ЄСВ у всій сумі лікарняних – як за перші 5 днів, так і за рахунок Фонду – відноситься на витрати установи.

В умовах воєнного стану терміни проведення банківських операцій та опрацювання заяв-розрахунків можуть збільшитись через наявні технічні обмеження й часту неможливість працівників потрапити на робоче місце. Якщо ж кошти від Фонду надійдуть на спецрахунок підприємства-страхувальника, то воно не має підстав затримувати здійснення виплат і повинно перераховувати допомогу працівнику відразу після надходження коштів від Фонду.

Якщо страхувальник не має можливості перевіряти дані в особистому кабінеті на сайті ПФУ, то фактично з незалежних від нього причин страхувальник не може виконати вимоги Закону № 1105 щодо своєчасного розгляду документів й ухвалення рішення щодо виплати допомоги працівнику, а тому відповідальності за таку затримку він не несе. Разом із тим після відновлення доступу до кабінету страхувальника роботодавець повинен виконати свої обов'язки щодо матеріального забезпечення.

Крім того, нагадаємо, що відповідно до ч. 5 ст. 32 Закону № 1105 матеріальне забезпечення має бути виплачено, якщо звернення за його призначенням надійшло не пізніше 12 календарних місяців із дня відновлення працездатності, установлення інвалідності, закінчення відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, смерті застрахованої особи або члена сім'ї, який перебував на її утриманні.

У закладі можуть бути випадки, коли працівник звільнився до того, як його електронний лікарняний буде готовий до оплати.

КЗпП не містить прямої заборони на звільнення працівника за власним бажанням під час хвороби. Адже заборона розірвати трудовий договір у разі хвороби працівника поширюється лише на випадки розірвання трудових відносин з ініціативи роботодавця (ч. 3 ст. 40 КЗпП).

Зауважимо, що у діяльності бюджетних установ відповідно до ч. 1, 3 ст. 3 Закону № 2136 у період дії воєнного стану діють такі норми:

- ◆ для відвернення або ліквідації наслідків бойових дій, а також інших обставин, що ставлять або можуть становити загрозу життю чи нормальним життєвим умовам людей роботодавець має право перевести працівника на іншу роботу, не обумовлену трудовим договором, без його згоди (крім переведення на роботу в іншу місцевість, на території якої тривають активні бойові дії), якщо така робота не протипоказана працівникові за станом здоров'я, з оплатою праці за виконану роботу не нижче середньої зарплати за попередньою роботою;
- ◆ норми ч. 3 ст. 32 КЗпП та інших законів України щодо повідомлення працівника про зміну істотних умов праці не застосовуються.

Отже, для переведення працівника з ініціативи роботодавця мають бути дотримані вищенаведені умови, визначені даною нормою Закону № 2136. Повідомляти за 2 місяці працівника про зміни в організації виробництва і праці не потрібно – він може бути повідомлений безпосередньо після прийняття такого рішення роботодавцем.

Як передбачено ч. 1 ст. 4 Закону № 2136, у зв'язку з веденням бойових дій у районах, в яких розташовані підприємства, установи, організації та існуванням загрози для життя та здоров'я працівник бюджетної установи може розірвати трудовий договір із власної ініціативи у строк, зазначений у його заяві (крім випадків примусового залучення до суспільно корисних робіт в умовах воєнного стану, залучення до виконання робіт на

об'єктах критичної інфраструктури).

Відповідно до ч. 1, 2 ст. 5 Закону № 2136 у період дії воєнного стану: *допускається звільнення працівника з ініціативи роботодавця* в період його тимчасової непрацездатності, а також у період перебування у відпустці (крім відпустки у зв'язку вагітністю та пологами та відпустки для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку) із зазначенням дати звільнення, яка є першим робочим днем, що настає за днем закінчення тимчасової непрацездатності, зазначеним у документі про тимчасову непрацездатність, або першим робочим днем після закінчення відпустки.

Тобто ця норма обмежує дію ч. 4 ст. 40 КЗпП щодо недопущення звільнення працівника з ініціативи роботодавця в період його тимчасової непрацездатності (крім звільнення за п. 5 ст. 40 КЗпП), а також у період перебування працівника у відпустці; норми ст. 43 КЗпП (яка визначає випадки, коли для розірвання трудового договору потрібна згода профспілки) не застосовуються, крім випадків звільнення працівників бюджетних установ, обраних до профспілкових органів. Однак для звільнення працівників, обраних до профспілки, така згода все одно потрібна.

Підприємство зобов'язане нарахувати і виплатити колишньому працівникові лікарняні у встановлені строки, коли лікарняний лист отримає статус «Готовий до сплати (видааний)», Виняток — ситуація, коли лікарняний лист надано після закінчення 12 календарних місяців з дня відновлення працездатності (встановлення інвалідності) ч. 5 ст. 32 Закону про соцстрахування.

Такий запізнілий листок непрацездатності оплаті не підлягає.

Сума лікарняних, нарахована колишньому працівникові (після його звільнення), не є базою нарахування ЄСВ.

За рахунок коштів роботодавця оплачується тільки ті дні, коли працівник працював, допомога по тимчасовій непрацездатності за рахунок Фонду нараховується за всі дні починаючи із шостого дня хвороби.

Практична ситуація

Працівник звільнений 14 грудня 2022 року, хворів – з 12 по 21 грудня 2022 року (10 к. дн.). Загальний страховий стаж – 77 місяців (або 6 років 5 місяців). Страховий стаж за останні 12 місяців – більше 6 місяців. Сума зарплати, нарахованої в розрахунковому періоді, становить 72000 грн. Кількість календарних днів у розрахунковому періоді – 366.

Спочатку визначимо суму середньоденної зарплати:

$$72\,000 \text{ грн: } 366 \text{ к. дн.} = 196,72 \text{ (грн/к. дн.)}$$

Визначаємо денну виплату (з урахуванням страхового стажу – 70 % середньоденної зарплати):

$$196,72 \text{ грн / к. дн.} \times 70 \% : 100 = 137,70 \text{ (грн / к. дн.)}$$

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності припадає на період з 12 по 16 грудня 2022 року. Але за рахунок роботодавця оплачуємо тільки три дні (12, 13 і 14 грудня). Тобто тільки дні в межах трудових відносин. Дні хвороби (з перших п'яти), які припали на час після звільнення (15 і 16 грудня), роботодавець не оплачує.

Оплата трьох з п'яти днів тимчасової непрацездатності:

$$137,70 \text{ грн / к. дн.} \times 3 \text{ к. дн.} = 413,10 \text{ (грн)}$$

Сума допомоги по тимчасовій непрацездатності за рахунок Фонду (із шостого дня хвороби і до відновлення працездатності (з 17 по 21 грудня) дорівнює:

$$137,70 \text{ грн / к. дн.} \times 5 \text{ к. дн.} = 688,50 \text{ (грн)}$$

На суму оплати лікарняного листа, нараховану колишньому працівникові після звільнення, ЄСВ не нараховуємо.

ПДФО (18 %) і ВЗ (1,5 %) утримуються. Причому оскільки лікарняні нараховують особі, яка на момент їх нарахування вже не перебуває з підприємством у трудових відносинах, то до загального оподаткованого доходу їх включають у складі інших оподатковуваних доходів (п.п. 164.2.20 ПКУ).

Підставою для оплати лікарняного є рішення комісія із соцстрахування. В установі потрібно створити спеціальну комісію із соцстрахування, яка має розглянути листок і прийняти рішення про його повну або часткову сплату, з урахуванням правил його заповнення і причин видачі.

Порядок створення комісії, її права та обов'язки визначено Законом № 1105 та Положенням про комісію (уповноваженого) із страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, затвердженим постановою правління ФСС від 19.07.2018 р. № 13 (далі — Положення № 13).

Керівник установи має впродовж місяця після державної реєстрації створити комісію або має бути обраний уповноважений із соціального страхування (п. 1.9 Положення № 13).

При цьому уповноважений або комісія може бути обрана/створена винятково з членів трудового колективу. Разом з тим якщо на підприємстві працює 15 або менше працівників, комісію не створюють - натомість на зборах трудового колективу обирають уповноваженого із соціального страхування (п. 1.4 Положення № 13).

Розмір лікарняних напряму залежить від кількості років страхового стажу:

- 50% середньої зарплати виплачується, якщо страховий стаж менше 3-х років
- 60% – страховий стаж від 3-х до 5-ти років
- 70% – страховий стаж від 5-ти до 8-ми років
- 100% – страховий стаж більше 8-ми років.

Також 100 % середньої зарплати незалежно від стажу виплачується й деяким пільговим категоріям. У Законі №1105 є список таких пільговиків (пп. 5 п. 1 ст. 24 Закону 1105 «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування»).

Карантин спричинив правки до статті 24 Закону 1105, і з'явився пункт 2, який стосується людей, що ведуть боротьбу із коронавірусом – розмір лікарняних для них: 50 % незалежно від стажу тим, хто перебуває у медичних закладах або на самоізоляції під медичним наглядом не більше 14 днів, крім медпрацівників, яким, в таких випадках, компенсують 100 % незалежно від стажу.

Якщо перебуваючи на самоізоляції Covid-19 підтверджується, відкривається новий лікарняний, який оплачується як загальне захворювання, тобто враховується коефіцієнт стажу: для медпрацівників – 100%; для інших – 50%

Для обліку лікарняних використовують такі субрахунки:

2114 «Дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування»;

2313 «Реєстраційні рахунки»;

2314 «Інші рахунки в Казначействі»;

6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами», для якого можуть бути відкриті аналітичні рахунки:

6311/1 «Податок на доходи фізичних осіб»;

6311/2 «Військовий збір»;

6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;

6511 «Розрахунки із заробітної плати»; 8011, 8111 «Витрати на оплату праці»;

8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи».

Практична ситуація

Працівник з 25 листопада 2022 по 5 грудня 2022 року хворів. За дні хвороби бухгалтер нараховує йому оплату в сумі 1375,00 грн, з якої 625,00 грн - за перші 5 днів тимчасової непрацездатності, а 750,00 грн - за інші 6 днів.

Бухгалтер нараховує ЄСВ за ставкою 22% - 302,50 грн (1375,00 × 22%).

Бухгалтер утримує ПДФО за ставкою 18% із суми: оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності — 112,50 грн (625,00 × 18%);

допомоги по тимчасовій непрацездатності (тобто решти лікарняних) — 135,00 грн (750,00 × 18%).

Також бухгалтер утримує військовий збір за ставкою 1,5% із суми:

оплати перших п'яти днів — 9,38 грн (625,00 × 1,5%);

лікарняних за решту днів — 11,25 грн (750,00 × 1,5%).

У результаті бухгалтер перераховує на картковий рахунок працівника з урахуванням отриманих від Фонду коштів:

оплату перших п'яти днів — 503,12 грн (625,00 – 112,50 – 9,38);

лікарняні за решту часу хвороби — 603,75 грн (750,00 – 135,00 – 11,25).

У бухгалтерському обліку нарахування, утримання та оплата лікарняних відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Нараховано: оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності	8011, 8111	6511	625,00
лікарняні за решту часу хвороби	2114	6511	750,00
Нараховано ЄСВ	8012, 8112	6313	302,50
Утримано з оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності			
ПДФО	6511	6311/1	112,50
військовий збір	6511	6311/2	9,38
Утримано з лікарняних за часу хвороби			
ПДФО	6511	6311/1	135,00
військовий збір	6511	6311/2	11,25
Отримано страхові кошти на спецрахунок	2314	2114	750,00
Сплачено ЄСВ	6313	2313	302,50
Сплачено ПДФО за рахунок: бюджетних коштів	6311/1	2313	112,50
страхових коштів	6311/1	2314	135,00
Сплачено військовий збір із: бюджетних коштів	6311/2	2313	9,38

страхових коштів	6311/2	2314	11,25
Виплачено працівникові на картковий рахунок: оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності	6511	2313	503,12
лікарняні за решту часу хвороби	6511	2314	603,75

На практиці є ситуації, коли бухгалтер нарахував за одні і ті ж самі дні зарплату, а потім виявилось, що в цей час працівник хворів і вчасно не повідомив про відкритий лікарняний.

Бухгалтер тоді сторнує (знімає) суми.

Розглянемо на прикладі, враховуючи умови попереднього прикладу.

Виявлено, що працівнику в листопаді нараховано заробітну плату, у той період, коли працівник перебував на лікарняному:

нарахована заробітна плата за дні хвороби – 1 000,00 грн;

нараховано ЄСВ – 220,00 грн (1000,00 × 22%);

утримано ПДФО – 180,00 грн (1000,00 × 18%);

утримано військовий збір – 15,00 грн (1 000,00 × 1,5%).

У бухгалтерському обліку сторнування сум нарахованої заробітної плати за дні хвороби відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
	Дт	Кт	
Сторновано суми: нарахованої заробітної плати за листопад за дні хвороби	8011, 8111	6511	1000,00
нарахованого ЄСВ за листопад	8012, 8112	6313	220,00
утриманого ПДФО за листопад	6511	6311/1	180,00
утриманого військового збору за листопад	6511	6311/2	15,00

Відповідно до статті 13 Закону № 2136-ІХ «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» (далі – Закон № 2136) призупинення дії трудового договору – це тимчасове припинення роботодавцем забезпечення працівника роботою і тимчасове припинення працівником виконання роботи за укладеним трудовим договором у зв'язку із збройною агресією проти України, що виключає можливість обох сторін трудових відносин виконувати обов'язки, передбачені трудовим договором.

Для призупинення дії трудового договору необхідна наявність двох умов:

- 1) роботодавець не може забезпечити працівника роботою;
- 2) працівник не може її виконувати.

Якщо не виконується хоча б одна із зазначених умов, то немає підстав, щоб призупинити трудовий договір.

Призупинення дії трудового договору може здійснюватися за ініціативи однієї із сторін на строк не більше ніж період дії воєнного стану. У разі прийняття рішення про скасування призупинення дії трудового договору до припинення або скасування воєнного стану роботодавець повинен за 10 календарних днів до відновлення дії трудового договору повідомити працівника про необхідність повернутись до роботи.

Призупинення дії трудового договору не тягне за собою припинення трудових відносин. Призупинення дії трудового договору оформлюється наказом (розпорядженням) роботодавця, в якому, зокрема, зазначається:

- ◆ інформація про причини призупинення, у тому числі про неможливість обох сторін виконувати свої обов'язки;
- ◆ спосіб обміну інформацією;
- ◆ строк призупинення дії трудового договору;
- ◆ кількість, категорії та прізвища, ім'я, по батькові (за наявності);
- ◆ реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті) відповідних працівників;
- ◆ умови відновлення дії трудового договору.

Наказ (розпорядження) про призупинення дії трудового договору, укладеного з посадовими особами державних органів та органів місцевого самоврядування, роботодавця подає для погодження до військової адміністрації, яка здійснює свої повноваження на відповідній території (військовій адміністрації населених пунктів та районні військові адміністрації, а за їх відсутності – обласні).

Відшкодування заробітної плати, гарантійних і компенсаційних виплат працівникам за час призупинення дії трудового договору в повному обсязі покладається на державу, що здійснює збройну агресію проти України.

Роботодавцю необхідно фіксувати:

- 1.** суми зарплати та компенсаційних виплат, які належали би працівникові, якщо б не було призупинення дії трудового договору;
- 2.** розмір ЄСВ, який підлягав би виплаті із сум зарплати та компенсаційних виплат, які б виплачувалися працівникові, якщо б не було призупинення дії трудового договору (ці витрати теж має відшкодувати країна-агресор).

Під час призупинення трудового договору:

- 1.** немає права на оплату лікарняних, адже немає втрати заробітку (його роботодавець не нараховує, хоча і має зафіксувати для отримання майбутньої компенсації від держави-агресора)
- 2.** допомога по вагітності та пологах має бути оплачена (Закон «Про соцстрахування» не ставить в залежність від втрати заробітку)
- 3.** немає підстав за час призупинення трудового договору рахувати стаж для щорічних (основної та додаткових) відпусток.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 6

[Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464.](#)

[Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затв. Постановою КМУ від 22.12.2010 р. №1170](#)

[Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2136-IX.](#)

[Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII.](#)

[Кодекс законів про працю України: Закон, Кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII.](#)

[Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI.](#)

[Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР.](#)

[Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 № 2493-III](#)

[Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.03.2006 р. № 268](#)

[Про умови оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів: Наказ Мінекономіки від 23.03.2021 р. № 609.](#)

[Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 № 1298.](#)

[Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державним комітетом статистики України від 13.01.2004 р. № 5.](#)

[Деякі питання оплати праці працівників державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, що фінансуються або дотуються з бюджету, в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2022 р. № 221.](#)

[Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР.](#)

[Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Наказ Мінфіну від 29.12.2011 № 1798.](#)

[Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489.](#)

[Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова КМУ від 08.02.1995 № 100.](#)

[Деякі питання обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабміну від 01.09.2021 р. № 917.](#)

[Щодо врахування премії при обчисленні середньої заробітної плати для оплати щорічної відпустки: лист Мінсоцполітики від 23.04.2018 р. № 659/0/101-18.](#)

[Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову неприцездатність громадян: Наказ МОЗ України від 13.11.2001 № 455.](#)

[Інструкція про порядок заповнення листка неприцездатності: Наказ МОЗ України від 03.11.2004 № 532/274/136-ос/1406.](#)

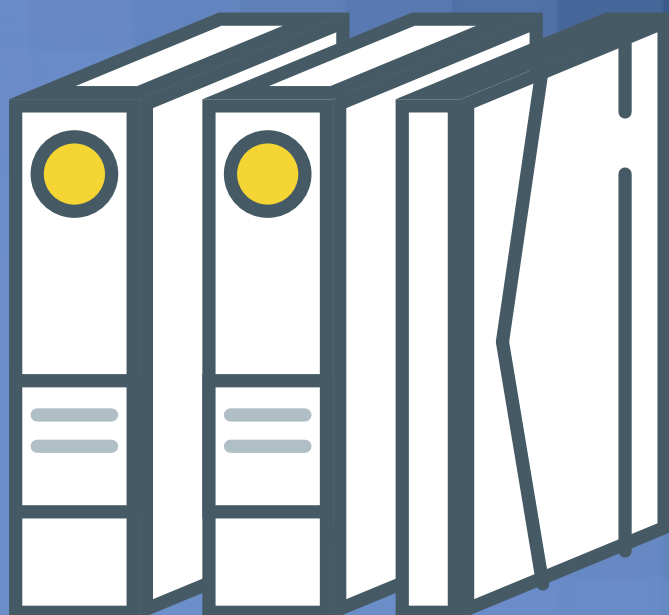
[Деякі питання формування медичних висновків про тимчасову неприцездатність та проведення їхньої перевірки: Наказ МОЗ України від 01.06.2021 № 1066.](#)

[Порядок видачі \(формування\) листків непрацездатності в Електронному реєстрі листків непрацездатності: Наказ МОЗ України від 17.06.2021 № 1234.](#)

[Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV.](#)

[Положення про комісію \(уповноваженого\) із страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності Постанова Правління ФСС від 19.07.2018 р. № 13.](#)

7 ОЦІНКА ТА ЛІКВІДАЦІЯ ЗНИЩЕНИХ АКТИВІВ: ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ТА ЇЇ ОСОБЛИВОСТІ В УМОВАХ ВІЙНИ



ОБОВ'ЯЗКОВА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ: ВИДИ, ПІДСТАВИ

У разі встановлення фактів щодо пошкодження або втрати цінностей, розпорядники бюджетних коштів повинні провести інвентаризацію. Порядок проведення інвентаризації визначено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 року № 879 (далі – Положення № 879). Обсяг перепису визначається керівником закладу (п. 7 розд. I наказу № 879).

Законодавством врегульовано випадки обов'язкового проведення інвентаризації, які наведено нижче.

Ситуації у фінансово-господарській діяльності установи	Умови та терміни проведення	Підстава
1. Складання річної фінансової звітності	Проводиться до дати балансу у визначений період	Абз. 1 п. 12 Порядку № 419; абз. 2 п. 7 розд. I Положення № 879
2. Передача майна бюджетної установи в оренду; передача бюджетної установи до сфери управління іншого органу управління (на дату передачі), крім передачі в межах одного органу управління	-	Абз. 3 п. 12 Порядку № 419; абз. 3 п. 7 розд. I Положення № 879
3. Зміна матеріально відповідальних осіб; за колективною (бригадною) матеріальною відповідальністю: <ul style="list-style-type: none"> ■ зміна керівника колективу (бригадира); ■ вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів; ■ на вимогу хоча б одного члена колективу (бригади) 	На день приймання-передачі справ в обсязі активів, які перебувають на відповідальному зберіганні	Абз. 4 п. 12 Порядку № 419; абз. 4 п. 7 розд. I Положення № 879
4. Установлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей	На день встановлення факту	Абз. 5 п. 12 Порядку № 419; абз. 5 п. 7 розд. I Положення № 879
5. За судовим рішенням або на підставі належно оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації	У термін та в обсязі, зазначених у оформленому документі цих органів, але не раніше дня отримання відповідного документа	Абз. 5 п. 12 Порядку № 419; абз. 6 п. 7 розд. I Положення № 879
6. Техногенна аварія, пожежа чи стихійне лихо	На день після закінчення явищ	Абз. 6 п. 12 Порядку № 419; абз. 7 п. 7 розд. I Положення № 879
7. Припинення діяльності установи	-	Абз. 7 п. 12 Порядку № 419; абз. 8 п. 7 розд. I Положення № 879

8. Одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або одержання від покупця претензії щодо недовантаження товарів	Проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені претензії	П. 9 розд. I Положення № 879
---	---	------------------------------

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Інвентаризація повинна проводитися насамперед для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перевірки та документального підтвердження наявності активів, їх стану, виконання критеріїв визнання та оцінки, а також документального підтвердження активів, які не відповідають критеріям визнання.

Отже, коли стане можливо забезпечити безпечний і безперешкодний доступ до активів, тільки тоді установа (бюджетних установ):

- ◆ інвентаризує майно станом на 01 число місяця, наступного за місяцем, у якому зникли перешкоди для доступу до активів;
- ◆ відображає результати інвентаризації в бухгалтерському обліку відповідного звітного періоду.

При цьому з огляду на норми п. 8 розд. I Положення № 879, інвентаризацію майна, що перебуває на тимчасово окупованій території України та/або на території проведення АТО/ООС, необхідно здійснити тільки після отримання власником фактичного доступу (безпечного та безперешкодного) до таких активів (лист ДПСУ від 12.10.2021 № 3827/ІПК/99-00-21-03-02-06). Вважаємо, ця вимога поширюється і на період військової агресії РФ на території України.

Перед тим як проводити інвентаризацію, керівник установи наказом (розпорядженням) створює інвентаризаційну комісію.

До складу інвентаризаційної комісії включають: представників апарату управління установи, бухгалтерської служби (представників централізованої бухгалтерії); досвідчених працівників установи, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженерів, технологів, механіків, виконавців робіт, товарознавців, економістів, бухгалтерів) (п. 1 розд. II Положення № 879).

Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи (його заступник) або керівник структурного підрозділу установи.

Інвентаризаційна комісія зобов'язана:

- ◆ організувати проведення інвентаризації та проінструктувати членів робочих інвентаризаційних комісій;
- ◆ провести контрольні перевірки: з'ясувати, чи правильно провели інвентаризацію, а також вибірково інвентаризувати активи та зобов'язання - за рішенням керівника установи;
- ◆ перевірити, чи правильно визначили інвентаризаційні різниці, обґрунтували пропозиції щодо записів пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання;
- ◆ провести повторну інвентаризацію за рішенням керівника, якщо виявиться серйозне порушення правил проведення інвентаризації та в інших випадках;
- ◆ розглянути причини виявлених нестач та втрат від псування активів, сформулювати пропозиції щодо запису внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам та відобразити відповідну інформацію у протоколі.

Якщо через великий обсяг робіт одна комісія не може забезпечити проведення інвентаризації – створюються робочі інвентаризаційні комісії.

Склад робочих інвентаризаційних комісій формують так само, як і склад інвентаризаційної комісії. Також до робочих інвентаризаційних комісій можна включати членів інвентаризаційної комісії.

Зауважимо: якщо робочі інвентаризаційні комісії в установі не створювати, то на інвентаризаційну комісію будуть поширено і їх обов'язки.

Інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) проводить інвентаризацію у повному складі та у присутності матеріально відповідальної особи (п. 1 розд. II Положення № 879).

Зважаючи на відповідальність керівника установи за проведення інвентаризації (п. 4 розд. I Положення № 879), він зобов'язаний створити всі умови для її проведення.

ПРОЦЕС ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Об'єкти, періодичність і терміни проведення інвентаризації у звітному періоді затверджуються розпорядчим документом керівника установи (п. 3 розд. II Положення № 879). Аби виконати затверджений розпорядчий документ та провести інвентаризацію, установа має послідовно дотримати всіх дій, які передбачає Положення про інвентаризацію. Для цього весь процес інвентаризації можна поділити умовно на 4 етапи, які містять умовних 10 кроків, як наведено нижче.

Етапи	Кроки
Етап 1. Створення інвентаризаційної комісії	КРОК 1. Керівник установи видає розпорядчий документ про створення інвентаризаційної комісії та робочих інвентаризаційних комісій (за наявності великого обсягу робіт з інвентаризації)
Етап 2. Підготовка до проведення інвентаризації	<p>КРОК 2. Матеріально відповідальні особи:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ дають розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здали в бухгалтерію. Усі цінності, які отримали під свою відповідальність, оприбуткували, а ті, що вибули – списали; ■ групують, сортують та розкладають активи у місцях їх зберігання за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку. <p>КРОК 3. Бухгалтерська служба:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ завершує обробку всіх документів щодо руху активів; ■ формує останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових та видаткових документів (або звіти про рух активів); ■ визначає залишки активів на дату інвентаризації; <p>КРОК 4. Інвентаризаційна комісія:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ перевіряє справність ваговимірювальних приладів
Етап 3. Перевірка фактичної наявності активів та зобов'язань	<p>КРОК 5. Інвентаризаційна комісія проводить інвентаризацію – підраховує, зважує, обмірює та встановлює наявність:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ основних засобів; ■ нематеріальних активів; ■ незавершених капітальних інвестицій; ■ запасів;

<p>Етап 3. Перевірка фактичної наявності активів та зобов'язань</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ біологічних активів; ■ готівки, грошових коштів та їх еквівалентів; ■ бланків документів суворої звітності; ■ дебіторської та кредиторської заборгованості; ■ витрат і доходів майбутніх періодів; ■ забезпечень та резервів. <p>Відомості, отримані під час інвентаризації, комісія заносить до інвентаризаційних описів та актів інвентаризації. Відомості про активи, які не належать бюджетній установі, але перебувають у її розпорядженні, також заносять до інвентаризаційних описів, проте з розподілом на орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку тощо.</p>
<p>Етап 4. Перевірка та оформлення результатів інвентаризації</p>	<p>КРОК 6. Усі члени інвентаризаційної комісії підписують інвентаризаційні описи (акти інвентаризації). Документи треба правильно оформити та здати до бухгалтерської служби.</p> <p>КРОК 7. Бухгалтерська служба складає звіряльні відомості, у яких відображає виявлені розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).</p> <p>КРОК 8. Інвентаризаційна комісія відображає у протоколі Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які містять звіряльні відомості.</p> <p>КРОК 9. Керівник установи протягом 5 днів після завершення інвентаризації затверджує протокол інвентаризації.</p> <p>КРОК 10. Бухгалтерська служба відображає результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу в обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, в якому закінчили інвентаризацію</p>

ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

За результатами інвентаризації комісія складає по одному примірнику таких документів:

- ◆ Інвентаризаційний опис запасів. Має бути окремий для непридатних запасів, в якому вказують найменування відповідних запасів, їх кількість, причини, ступінь та характер псування, пропозиції щодо списання (п.п. 4.4 розд. III Положення № 879);
- ◆ Інвентаризаційний опис необоротних активів (групи необоротних активів). Окремі складаються для придатних до експлуатації ОЗ, МНМА і які не підлягають відновленню із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти (п.п. 1.8 розд. III Положення № 879).
- ◆ Звіряльну відомість результатів інвентаризації запасів та інших цінностей;
- ◆ Протокол інвентаризаційної комісії, в якому наводяться пропозиції щодо списання ОЗ, МНМА, запасів/товарів або їх можливого використання (затверджується керівником протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації).

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчено інвентаризацію (п. 3 розд. IV Положення № 879).

Оформлюємо списання знищених ОЗ, МНМА, запасів.

На підставі протоколу інвентаризаційна комісія складає:

- ◆ для списання ОЗ, МНМА (по кожному об'єкту) – Акт на списання основних засобів або Акт на списання автотранспортних засобів, взявши за основу форми із Наказу Мінфіну «Про затвердження типових форм з обліку списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» від 13.09.2016 № 818 (далі Наказ № 818);
- ◆ для списання ТМЦ – Акт на списання (документ довільної форми), що містить реквізити первинного документу з урахуванням вимог Закону №996 та Положення № 88. В акті зазначають найменування ТМЦ, її кількість та вартість, а також причини псування.

Ці документи складаються у двох примірниках (один передають матеріально відповідальній особі, другий – до бухгалтерії) та підписуються членами інвентаризаційної комісії.

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВТРАЧЕНОГО НЕРУХОМОГО МАЙНА

Якщо майно, яке не підлягає відновленню, уцент зруйноване або знищене, воно підлягає списанню.

Після розробки механізму компенсації шкоди та збитків та прийняття низки нормативних актів щодо цього процесу установи отримують компенсацію на придбання рівноцінного майна, але рештки майна слід списати з обліку.

Списанням об'єктів нерухомого майна займається комісія з майнових питань підприємств, установ та організацій, що належать до відповідної сфери управління головного розпорядника. До її складу входять представники головного розпорядника, балансоутримувача.

За результатами огляду майна ця комісія складає відповідний акт та подає його на розгляд комісії з майнових питань підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління відповідного міністерства, разом з основним пакетом документів.

Щоб правомірно списати майно комунальної власності потрібно в установі оформити ряд документів:

Підписане керівником установи техніко-економічне обґрунтування (далі – ТЕО) необхідності списання майна. У ТЕО наводяться розрахунки та/або інша інформація про очікуваний фінансовий результат списання майна та про те, як воно вплине на фінансовий план (для державних підприємств), напрями використання коштів, які передбачається отримати внаслідок списання, а також інформація про вплив списання майна на цілісність майнового комплексу і провадження установою виробничої та іншої діяльності.

ТЕО оформлюється згідно з Методичними рекомендаціями щодо розроблення техніко-економічного обґрунтування забезпечення ефективного використання об'єктів права державної та комунальної власності, що пропонуються до передачі, затвердженими наказом Мінекономрозвитку від 27.12.2013 № 1591.

Комунальне майно списують відповідно до вимог порядку (положення), затвердженого місцевою радою.

Акт технічного стану майна, затверджений керівником установи (не подається у разі списання майна, виявленого за результатами інвентаризації як нестача). Акт готується організацією або фізичною особою, уповноваженою на здійснення відповідних заходів.

Відомості про наявність обтяжень чи обмежень стосовно розпорядження майном, що пропонується списати (разом з відповідними підтвердними документами).

Матеріали фотофіксації.

Копія наказу бюджетної установи про створення комісії зі списання державного (комунального) майна.

Відомості про вчинення дій, спрямованих на визначення можливості застосування інших способів управління нерухомим майном, об'єктами незавершеного будівництва, зокрема вивчення попиту щодо їх відчуження, оренди, безоплатного передання іншим суб'єктам господарювання.

Документи, на підставі яких здійснюється будівництво або реконструкція чи технічне переоснащення діючих об'єктів (якщо майно списується у зв'язку з будівництвом, реконструкцією і технічним переоснащенням).

Висновок спеціалізованої організації про технічний стан об'єкта нерухомості, що пропонується до списання, із визначенням витрат на відновлення такого об'єкта (подається за вимогою суб'єкта управління або державного органу приватизації за місцезнаходженням установи).

Списанню підлягає майно, що не може бути в установленому порядку відчужене, безоплатно передане державним підприємствам, установам чи організаціям та щодо якого не можуть бути застосовані інші способи управління (або їх застосування може бути економічно недоцільне), зокрема:

- 1.** морально застаріле чи фізично зношене, непридатне для подальшого використання установою та відновлення якого є економічно недоцільним (у т. ч. у зв'язку з будівництвом, реконструкцією та технічним переоснащенням);
- 2.** пошкоджене внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що його відновлення є економічно недоцільним);
- 3.** виявлене в процесі інвентаризації як нестача. Слід пам'ятати, що установи, на балансі яких перебуває майно, первісна (переоцінена) вартість якого становить понад 50 тис. грн та яке не використовується, у тому числі морально застаріле та фізично зношене, подають щомісяця до 10-го числа інформацію про таке майно суб'єктам управління.

Суб'єкт управління з метою ефективного використання та безоплатного передання такого майна іншим установам, що належать до сфери його управління, або іншим суб'єктам управління оприлюднює отриману інформацію на власному офіційному вебсайті. Відсутність протягом 30 робочих днів із дня оприлюднення інформації стосовно морально застарілого та фізично зношеного майна пропозицій щодо його передання може використовуватися під час списання такого майна як підтвердження неможливості його безоплатного передання в установленому порядку. Цю норму на час воєнного стану не скасовано, тож дотримуємося закону та списуємо майно правильно.

Списання повністю амортизованих основних засобів, крім нерухомого майна, об'єктів незавершеного будівництва (незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи), інших необоротних матеріальних активів установи, первісна (переоцінена) вартість яких становить менш як 50 тис. грн, здійснюється за рішенням керівника суб'єкта управління.

Практична ситуація

На балансі бюджетної установи обліковують будівлю №2, первісна вартість якої – 400 000,00 грн. Будівля повністю зруйнована внаслідок воєнних дій. Комісія ухвали-

ла рішення про неможливість відновити будівлю, тому вирішено її списати. На момент списання сума нарахованого зносу становила 320 000,00 грн. Від розбирання будівлі було оприбутковано будівельні матеріали на суму 10 000,00 грн, які планують використовувати в установі.

У бухгалтерському обліку ці господарські операції будуть відображені кореспонденцією рахунків, як наведено нижче.

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	МО №
	Дт	Кт		
1. Списано будівлю, непридатну для подальшого використання, у сумі нарахованого зносу	1411	1013	320 000,00	9
2. Списано залишкову вартість будівлі (400 000,00 – 320 000,00 = 80 000,00 грн)	8411	1013	80 000,00	9
3. Зменшено капітал на суму первісної вартості активу	5111	5512	400 000,00	17
4. Оприбутковано від розбирання будівлі будівельні матеріали	1513	7211	10 000,00	14
5. Віднесено витрати на фінансовий результат звітного періоду	5511	8411	80 000,00	17
6. Віднесено дохід на фінансовий результат звітного періоду	7211	5511	10 000,00	14

В актах про списання наводяться дані, що характеризують об'єкти основних засобів: найменування об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, початок експлуатації об'єкта, первісна (переоцінена) вартість, сума нарахованого зносу, коротка характеристика об'єкта, причини вибуття тощо.

У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті військових дій, до акта додається копія акта про військові дії.

У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті стихійного лиха, до акта додається інформація стосовно обставини стихійного лиха.

Складені комісією акти про списання основних засобів затверджуються керівником установи.

В бюджетних установах прийняття рішення про списання з бухгалтерського обліку основних засобів, які належать до об'єктів комунальної власності, здійснюється відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

Якщо споруду зруйновано частково, залучаються експерти, які проводять експертизу стану пошкоджень і надають фаховий висновок. На підставі отриманого висновку з приблизними розрахунками вартості відновлення слід звернутися до головного розпорядника з пропозицією щодо виділення коштів на відновлення.

Знесення і демонтаж будівель та споруд без подальшого будівництва, які не є підготовчими роботами, та без порушення експлуатаційної придатності інших будівель і споруд не потребують дозвільних документів на виконання цього виду робіт (п. 8 Переліку будівельних робіт, які не потребують документів, що дають право на їх виконання, та після закінчення яких об'єкт не підлягає прийняттю в експлуатацію, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 № 406).

Тобто розбирати будівлю можна або власними силами, або із залученням будівельних компаній з дотриманням правил техніки безпеки, тому що демонтаж споруди хоч і не є будівництвом нової споруди, але може загрожувати життю і безпеці працівників, які виконують це завдання.

У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються залежно від того, яке буде прийнято рішення про демонтаж будівлі – самостійно чи із залученням сторонньої організації. Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 31.12.2013 № 1203, та Порядком його застосування, затвердженим наказом Мінфіну від 29.12.2015 № 1219 (далі – Наказ № 1219), для відображення операції з оприбуткування матеріалів, які будуть реалізовані, слід застосувати:

або субрахунок 1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу», на якому ведеться облік активів, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передання, продажу тощо;

або субрахунок 1518 «Інші виробничі запаси», де обліковується спецобладнання, придбане для виконання науково-дослідних робіт, відходів виробництва, невивиправного браку, матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації ОЗ, які не можуть бути використані як матеріали або запчастини (брухт, утиль), зношені шини тощо.

Реалізація отриманих будматеріалів або вторсировини фізичним чи юридичним особам відображається на субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів», на якому ведеться облік доходів від реалізації в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету).

Якщо прийнято рішення залишити отримані від розбирання будівлі матеріали у себе на балансі для подальшого використання, застосовуються такі субрахунки залежно від мети їх використання:

1513 «Будівельні матеріали», де обліковуються будматеріали, що використовуються у процесі будівельних та монтажних робіт. Зокрема, до будматеріалів належать лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо);

1517 «Сировина і матеріали», на якому обліковуються сировина, основні та допоміжні матеріали, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами для її виготовлення;

7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі», на якому ведеться облік доходів від оприбуткування ОЗ, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (далі – МШП) та інших нефінансових активів, які виявлено під час інвентаризації, отримано після демонтажу, списання майна тощо та буде використано для потреб установи.

Запаси, отримані під час ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації ОЗ, оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі суб'єкта державного сектору, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації (п. 15 розд. II Методичних рекомендацій № 11).

За відсутності типових форм операції з переміщення, видачі й вибуття запасів (вторсировини), у тому числі МШП, відображаються у формах, розроблених та затверджених наказом по установі. Для відображення господарських операцій з надходження, руху та вибуття ОЗ бюджетні установи відповідно до галузевих особливостей можуть: або розробляти власні форми, які повинні містити обов'язкові реквізити, визначені Законом України від 16.11.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звіт-

ність в Україні» і Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Мінфіну від 24.05.1995 № 88, та затверджувати їх у розпорядчому документі про організацію обліку або застосовувати типові форми, затверджені Наказом № 818.

Якщо демонтаж виконується власними силами з оприбуткуванням матеріалів або вторсировини, в обліку відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано будматеріали та вторсировину (будівельне сміття) згідно з актом комісії	1815, 1518	2117
2	Нараховано дохід від отриманих будматеріалів та вторсировини (будівельного сміття)	2117	7211
3	Передано будматеріали та вторсировину (будівельне сміття) покупцеві (реалізація)	2117	1815, 1518
4	Отримано на розрахунковий рахунок кошти від реалізації будматеріалів та вторсировини (будівельного сміття)	2313	2117
5	Наприкінці звітної періоду закрито рахунок доходів	7211	5511

Якщо оприбутковані матеріали або вторсировину планується використати для поточного ремонту будівлі установи та відсіпання доріжок навколо неї (підготовка до їх покриття) згідно з актом комісії, в обліку це відображається такими проведеннями, як наведено нижче:

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано будматеріали та вторсировину (будівельне сміття оприбутковано як замітник щебеню), які планується використати для поточного ремонту будівлі установи та відсіпання доріжок навколо неї (підготовка до їх покриття) згідно з актом комісії	1513, 1518	2117
2	Водночас відображено: <ul style="list-style-type: none"> ■ дохід від оприбуткованих будматеріалів та вторсировини (будівельного сміття), отриманих після демонтажу будівлі 	2313	7112
	<ul style="list-style-type: none"> ■ касові витрати 	2117	2313
3	Видано зі складу будматеріали та вторсировину для проведення ремонтних робіт	1513, 1518	1513, 1518
4	Використано будматеріали та вторсировину в повному обсязі	8113	1513, 1518
5	Наприкінці звітної періоду закрито рахунок: <ul style="list-style-type: none"> ■ доходів 	7112	5511
	<ul style="list-style-type: none"> ■ витрат 	5511	8113

Процедура проведення демонтажу полягає у визначенні вартості демонтажу (демонтажу, знесення) існуючих будівель і споруд. При визначенні договірної ціни на будівницт-

тво об'єкта та здійсненні взаєморозрахунків за виконані будівельні роботи слід враховувати, що демонтаж проводиться згідно з проектом будівельної організації, який включає необхідний проект, рішення щодо розбирання будівель і споруд, включаючи схеми розбирання окремих будівель і технологічну послідовність розбирання окремих конструктивних елементів будівель тощо. Обсяг цих робіт повинен визначатися на основі проектних рішень. Підрядник визначає договірну ціну на будівництво об'єкта, вартість робіт з демонтажу (демонтажу, знесення) існуючих будівель і споруд залежно від прийнятих у проекті способів виконання цих робіт, виходячи з ресурсних кошторисних норм (далі - РЕКН) розділу Розбирання житлових і громадських будівель» Збірника 46 «Роботи при реконструкції будівель і споруд» (ДБН Д.2.2-46-99).

РЕКН передбачають розбирання наземної частини будівель зі збереженням придатних матеріалів, отриманих від розбирання (для будівель із достатньою придатністю елементів конструкцій) та без збереження матеріалів (для будівель, що прийшли в непридатний стан).

Залучення сторонньої організації для проведення демонтажу будівлі може здійснюватися на умовах післяплати або передплати, в обліку це відображається такими проведеннями:

Облік залучення сторонньої організації для проведення демонтажу будівлі.

№	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	на умовах післяплати*		
	Підписано акт наданих послуг із демонтажу будівлі	8013	6211
	Отримано фінансування для оплати отриманих послуг	2313	7011
	Перераховано кошти сторонній організації, що проводила демонтаж будівлі	6211	2313
	Наприкінці звітного періоду закрито рахунок: – витрат	5511	8013
	– доходів	7011	5511
2	на умовах передоплати		
	Отримано фінансування для оплати послуг із демонтажу будівлі	2313	7011
	Перераховано кошти шляхом попередньої оплати в розмірі 30 %	2113	2313
	Віднесено до витрат звітного періоду вартість послуг із демонтажу будівлі в момент його завершення (за фактом надання послуг)	8013	6211
	Закрито дебіторську заборгованість у розмірі 30 % передоплати у зв'язку із закінченням демонтажу будівлі чи його частки в обсязі 30 % згідно з підтвердними документами	6211	2113
	Перераховано кошти виконавцю в розмірі 70 % за фактично отримані послуги з демонтажу будівлі	6211	2313
	Наприкінці звітного періоду закрито рахунок: ■ витрат	5511	8013
	■ доходів	7011	5511

* Оприбуткування отриманих матеріальних цінностей з метою реалізації чи використання для власних потреб наведено вище за текстом

Тому установа має загалом проаналізувати ситуацію та прийняти рішення, виходячи зі своїх можливостей. Якщо будівля повністю (або практично) зруйнована, а на її місці залишилося тільки будівельне сміття, а для його прибирання, сортування та визначення придатності чи непридатності деяких будівельних матеріалів, які ще залишилися, можна залучити власних працівників і зробити все самостійно. Якщо будівлю потрібно демонтувати за допомогою будівельної техніки, варто звернутися до професіоналів.

Такий порядок обліку отриманих від розбирання ОЗ матеріальних цінностей передбачено п. 5 розд. 6 НП(С)БОДС 121 та п. 9 розд. 8 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Мінфіну від 23.01.2015 № 11 (далі – Методичні рекомендації № 11).

Придатні вузли, деталі, матеріали та агрегати, отримані внаслідок списання ОЗ, оцінюються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена, виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі бюджетних установ та з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.

Відповідно до п. 12.7 Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Мінфіну від 23.08.2012 № 938, з метою недопущення розбіжностей між даними бухгалтерського обліку установи та органів ДКСУ про виконання бюджетів у разі оприбуткування будматеріалів, що будуть використані на потреби установи, слід не пізніше останнього робочого дня місяця скласти та подати до органів ДКСУ Довідку про надходження в натуральній формі (додаток 25 Порядку № 938).

Якщо будматеріали, вторсировина та інші матеріальні цінності оприбутковано для подальшої реалізації, така довідка не подається.

Також в результаті інвентаризації після воєнних дій установи можуть виявити нестачу основних засобів, запасів. Якщо в бюджетних установах виявили нестачу основного засобу, то його вартість списують із балансу та відносять на рахунок винних осіб (п. 3 розд. VIII Методичні рекомендації № 11 з обліку ОЗ). Про те, що об'єкт, визначений як нестача, маємо передусім списати, а потім уже розпочати процедуру відшкодування.

Важливо, якщо винні особи не встановлені, до моменту відшкодування збитків установи чи вирішення питання в судовому порядку суму витрат на підставі складеного протоколу інвентаризаційної комісії слід спочатку списати, а потім занести до дебету позабалансового субрахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів» та відобразити в меморіальному ордері № 16. Коли винну особу через тривалий час так і не було встановлено, суму списують лише на підставі постанови слідчого або прокурора про закриття кримінального провадження.

Якщо винні особи встановлені, списують суму нестачі та одночасно відображають дохід установи на суму фактичних витрат на відновлення (п. 1.33 Типової кореспонденції). Проводку Дт 2115 Кт 6312 щодо зарахування належної до відшкодування суми до складу дебіторської заборгованості, що має бути перерахована до бюджету, радимо зробити лише в разі потреби – за фактом її виникнення.

У випадку, коли винну особу встановлено під час розслідування та матеріальну цінність повернено установі (за рішенням суду), з позабалансового рахунку списують суму втрат і знову зараховують об'єкт до складу активів за звичною схемою. У цьому випадку найкраще утворити комісію, яка б оглянула повернену цінність і визначила її фізичний стан та придатність до застосування: якщо пошкоджень не виявлено, актив буде відображено

в бухгалтерському обліку за його попередньою балансовою вартістю, а в разі завданої шкоди чи можливого тривалого використання найкраще зарахувати на баланс за справедливою вартістю.

На наступному прикладі розглянемо, як відображати в бухгалтерському обліку списання нестачі ОЗ.

Практична ситуація

У бюджетній установі виявили нестачу ноутбука (об'єкт основного засобу). Його первісна вартість становить 16 700,00 грн, сума нарахованого зносу – 4 250,00 грн. Винною в нестачі визнали матеріально відповідальну особу, яка погодилась відшкодувати нараховану суму збитку. На момент установлення нестачі актуальна ціна на аналогічний ноутбук становила 17 500,00, саме цю суму відшкодувала винна особа.

Також виявили нестачу мобільного телефона (об'єкт МНМА), первісна вартість якого – 1 200,00 грн, сума нарахованого зносу – 600,00 грн. Винну в нестачі особу не встановлено.

Ці господарські операції будуть відображені в бухгалтерському обліку такою кореспонденцією рахунків, як наведено нижче:

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	МО №
	Дт	Кт		
1. Списано знос ноутбука	1411	1014	4 250,00	9
2. Списано залишкову вартість ноутбука (16 700,00 – 4 250,00 = 12 450,00 грн)	8411	1014	12 450,00	9
3. Зменшено капітал на суму первісної вартості ноутбука	5111	5512	16 700,00	17
4. Відображено вартість відшкодування збитків у частині витрат на придбання нового ноутбука	2115	7111	17 500,00	4 та 14
5. Отримали кошти від винної особи	2211	2115	17 500,00	1 та 4
6. Нараховано амортизацію мобільного телефона в місяці вибуття (виявлення нестачі)	8014	1412	600,00	17
7. Списано первісну вартість мобільного телефона	1412	1113	1 200,00	17
8. Зменшено капітал на суму первісної вартості мобільного телефона	5111	5512	1 200,00	17
9. Відображено суму збитків на позабалансовому рахунку	073	—	1 200,00	16

Також в результаті інвентаризації бюджетні установи можуть виявляти лишки. Невраховані об'єкти, виявлені за результатами інвентаризації, оприбутковують на баланс, тільки якщо вони відповідають критеріям визнання активу. Тобто одночасно об'єкт (ст. 1 Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність) має потенціал корисності (є можливість використовувати його для виконання своїх повноважень, досягнення власних цілей, задоволення власних потреб) та/або може приносити економічні вигоди (доходи від використання або реалізації цього об'єкта); є контрольований установою.

Тобто безхазяйні речі, виявлені в установі, які можуть принести користь, потрібно оприбуткувати. Але якщо установа не зможе користуватися об'єктом, розпоряджатися ним (звісно, у межах законодавства), якщо цим об'єктом володіє інша особа, то оприбуткування не здійснюється.

Алгоритм дій при оприбуткуванні лишків такий.

Крок 1. У протоколі комісії з інвентаризації виносять пропозицію оприбуткувати об'єкт на баланс.

Крок 2. Керівник може погодити цю пропозицію або уточнити її.

Крок 3. У разі погодження комісія має визначити справедливую вартість такого активу, оформивши в довільній формі акт оцінки.

Крок 4. Бухгалтер оприбутковує об'єкт на баланс залежно від того, які подальші плани в установі на цей об'єкт.

Оприбуткування лишків є надходженням у натуральній формі за спецфондом. У зв'язку з цим до органів ДКСУ подають відповідну Довідку про надходження в натуральній формі, вносять зміни в планові показники кошторису за спецфондом.

Практична ситуація

У результаті проведення інвентаризації бюджетною установою виявлено неоприбуткований об'єкт, який відповідає визначенню основних засобів і вже перебуває в експлуатації установою. Справедлива вартість такого об'єкта визначена на рівні 5 000,00 грн. Новий актив залишається в експлуатації. А також виявлено об'єкти, які мають ознаки запасів. Один з них (зі справедливою вартістю 60,00 грн) залишається для потреб установи, а інший (вартістю 40,00 грн) – підлягає реалізації.

Облік лишків, виявлених в результаті інвентаризації

Зміст операції	Бухгалтерський облік		МО №	Підстава для запису	Сума, грн
	Дт	Кт			
Лишки визнано основними засобами					
1. Оприбутковано ОЗ, виявлений як лишки	10	2117	6 або 4	Акт введення в експлуатацію основних засобів	5000,00
2. Водночас відображено:					
2.1. дохід від безоплатного надходження	2313	7112	14 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	5000,00
2.2. зміни в капіталі	7112	5111	14	Акт введення в експлуатацію основних засобів	5000,00
2.3. касові видатки за надходженнями в натуральній формі	2117	2313	6 або 4 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	5000,00

Лишки визнано запасами, які підлягають подальшій реалізації					
1. Оприбутковано запаси, що підлягають реалізації	1815	2117	4 або 6	Акт оцінки, накладна	40,00
2. Відображено доходи від безоплатного надходження запасів	2313	7211	3 та 14	Довідка про надходження в натуральній формі	40,00
3. Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	2117	2313	4 або 6 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	40,00
Лишки визнано запасами, які підлягають споживанню установою					
1. Оприбутковано запаси, що залишаються для потреб установи	15, 1812, 1816	2117	4 або 6	Акт оцінки, накладна	60,00
2. Відображено доходи від безоплатного надходження запасів	2313	7112	3 та 14	Довідка про надходження в натуральній формі	60,00
3. Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	2117	2313	4 або 6 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	60,00

ПЕРЕСОРТИЦЯ

Назвемо одразу ознаки, які дозволяють визнавати нестачі і лишки пересортицею. Перелік вичерпний, але всі ознаки мають бути в наявності.

По-перше, відповідно до п. 5 розд. IV Положення № 879 пересортиця може бути тільки серед запасів (для необоротних активів не застосовується).

По-друге, тільки якщо в об'єктів обліку одночасно збігаються і найменування, і кількість, і особа, матеріально відповідальна за їх зберігання.

По-третє, пересортиця може бути тільки щодо нестач і лишків, виявлених в одному періоді (залік лишків/нестач з нестачами/лишками, виявленими раніше, не можна робити).

Проте навіть якщо є підстави визнавати пересортицю, спочатку застосовуються норми природного убутку (якщо вони встановлені для таких запасів). Тобто взаємозалік лишків і нестач проводимо тільки після врахування природного зменшення обсягу запасів. Якщо ж норм убутку не встановлено або різниці за ідентичними товарами залишились навіть після їх застосування, то їх відображають як нестачі або лишки. Тож алгоритм дій такий.

Крок 1. У протоколі інвентаризаційної комісії надають пропозиції щодо заліку нестач і лишків за пересортицею, а також зазначають відомості про причини виникнення пересортиці та про осіб, винних у її виникненні, за результатами розгляду їх письмових пояснень.

Крок 2. Керівник погоджує пропозиції або уточнює їх.

Крок 3. Бухгалтер відображає взаємозалік. У разі, якщо після проведення взаємозаліку запасів внаслідок пересортиці залишилася певна кількість запасів (п. 5 розд. IV Положення № 879):

у надлишку – відображають збільшенням запасів та доходів;

як нестача – сума має бути віднесена на винних осіб або на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних або закриття справи.

На суму лишків до органів ДКСУ подають Довідку про надходження в натуральній формі у термін до останнього робочого дня місяця.

Практична ситуація

За результатами інвентаризації в бюджетній установі на складі виявлено:

нестачу лампочок з цоколем E27 у кількості 10 шт. за ціною 50,00 грн/шт. на загальну суму 500,00 грн і водночас лишки лампочок з цоколем E14 у кількості 10 шт. за ціною 60,00 грн/шт. на загальну суму 600,00 грн.

Порядок обліку пересортиці наведено у таблиці.

Облік заліку пересортиці, виявленої під час інвентаризації

Зміст операції	Бухгалтерський облік		МО №	Підстава для запису	Сума, грн
	Дт	Кт			
Лишки перевищують нестачу					
Зроблено запис в Оборотній відомості та Книзі складського обліку запасів щодо заліку пересортиці. На субрахунках обліку ця операція не відображається, можливо в аналітичному обліку, якщо він ведеться за цими об'єктами окремо.					500,00
2. Зараховано лишки запасів у сумі перевищення на баланс (600,00 – 500,00)	1812	2117	4 або 6	Бухгалтерська довідка	100,00
3. Відображено збільшення доходів спеціального фонду	2313	7112	3 та 14	Довідка про надходження в натуральній формі	100,00
4. Відображено касові видатки	2117	2313	4 або 6 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	100,00

ОБЛІК СПИСАННЯ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

Комісія, призначена розпорядчим документом керівника установи, проводить інвентаризацію розрахунків для визначення дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув.

Таку інвентаризацію проводить або окремо створена комісія, або інвентаризаційна комісія під час проведення щорічної інвентаризації.

Комісія під час інвентаризації перевіряє заборгованість щодо:

- ◆ дотримання строку позовної давності;
- ◆ обґрунтованості сум, обліковуваних на рахунках обліку розрахунків із покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими кредиторами.

За результатами перевірки стану розрахунків із кредиторами комісія складає акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Відповідно до п. 7.5 Положення № 879 в акті інвентаризації дебіторської і кредиторської заборгованостей вказують, зокрема, суми безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув. До акта інвентаризації розрахунків додають обов'язково довідку про дебіторську і кредиторську заборгованість, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням таких відомостей:

- ◆ найменування дебітора або кредитора;
- ◆ місцезнаходження дебітора або кредитора;
- ◆ сума заборгованості;
- ◆ причини, дати і підстави виникнення заборгованості;
- ◆ для кредиторської заборгованості – листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості.

Цей акт затверджує керівник установи.

Інформацію про виявлений під час інвентаризації борг, що підлягає списанню, також узагальнюють у протоколі інвентаризаційної комісії.

Щодо порядку проведення інвентаризації розрахунків із контрагентами, які перебувають на окупованій території та/або в зоні проведення бойових дій. Законодавчих підстав списати такий борг без попереднього проведення інвентаризації немає.

Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, установ та організацій, які знаходяться на тимчасово окупованій території та/або на території проведення воєнних дій, можливе тільки у разі внесення змін у законодавчі та нормативно-правові акти (лист ДКСУ від 29.12.2018 р. № 16-08-06/22111).

Облікова робота з боргами бюджетної установи є базовою компетенцією бухгалтерської служби. До її завдань, зокрема, належить (пп. 7 п. 7 Типового положення № 59):

- ◆ аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності, зокрема щодо причин зростання кредиторської заборгованості;
- ◆ розроблення та здійснення заходів щодо погашення кредиторської заборгованості;
- ◆ організація та проведення роботи з її списання.

Причому контролювати весь цей процес має безпосередньо головбух бюджетної установи (пп. 10 п. 13 Типового положення № 59).

Після проведення інвентаризації та проходження всіх погоджувальних процедур (за потреби) щодо списання кредиторської заборгованості наслідки цих заходів необхідно відобразити в бухгалтерському обліку.

Для належного відображення зазначеної операції в облікових регістрах необхідно використовувати бухгалтерську довідку за формою, наведеною в додатку до Наказу № 755.

Водночас нагадаємо ключові облікові правила поводження з кредиторською заборгованістю бюджетної установи.

По-перше, розрахунки за виконані роботи, з податків і зборів, зі страхування, з опла-

ти праці, за іншими операціями з кредиторами, а також внутрішні розрахунки відображають розгорнуто: кредитове сальдо – у складі зобов'язань, а дебетове – у складі оборотних активів (п. 4.8 Порядку № 372).

По-друге, кредиторську заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним і спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) установи списують щокварталу (п. 4.2 Порядку № 372). Свого часу на цьому наголошувало ДКСУ (лист ДКСУ від 06.05.2020 р. № 16-07-07/7917).

По-третє, списану кредиторську заборгованість потрібно зараховувати у збільшення фінансового результату, тобто на кредит субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису». Принаймні саме такий порядок відображення зафіксовано в Типовій кореспонденції № 1219.

Списуючи кредиторську заборгованість, строк позовної давності якої минув, дохід в обліку не показується.

Практична ситуація.

Під час інвентаризації розрахунків із контрагентами на балансі бюджетної установи виявлено кредиторську заборгованість, строк позовної давності якої минув, зокрема:

- ◆ за розрахунками з постачальниками – на загальну суму 10 000,00 грн;
- ◆ депонентську заборгованість – на загальну суму 5 000,00 грн.

Заборгованість виникла в частині коштів за власними надходженнями. Рішення про списання боргу керівник установи ухвалював самостійно.

Зміст господарських операцій наведено нижче:

№	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено списання кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками, строк давності за якою минув	6211	5512	10000,00
2	Відображено списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412	5512	5000,00

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

1. Якщо інвентаризацію активів у приміщенні, де вони зберігаються, не закінчили протягом одного дня, її треба закінчити протягом наступних днів. Після того, як інвентаризаційна комісія залишила це приміщення, голова інвентаризаційної комісії опечатує його пломбатором. Під час перерви у роботі інвентаризаційної комісії інвентаризаційні описи треба зберігати у закритому приміщенні, де проводять інвентаризацію.

2. Окремі інвентаризаційні описи складають:

на активи, що перебувають у дорозі, не оплачену у строк відвантажену продукцію та на ті активи, що перебувають на складах інших установ (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці);

на активи, які не належать установі, але перебувають у її розпорядженні (орендовані, прийняті на відповідальне зберігання, комісію, переробку тощо).

3. На прибуткових документах на активи, що надійшли під час інвентаризації, матеріально відповідальна особа у присутності членів інвентаризаційної комісії проставляє відмітку «після інвентаризації».
4. На видаткових документах про активи, які відпустили зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника установи у присутності членів інвентаризаційної комісії проставляють відмітку «після інвентаризації» з посиланням на дату інвентаризаційного опису, де записані ці активи. Відомості про ці активи можна заносити і до окремого інвентаризаційного опису.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 7

[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.1999 № 996-XIV](#)

[Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879](#)

[Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88](#)

[Про затвердження типових форм з обліку списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818](#)

[Методичні рекомендації щодо розроблення техніко-економічного обґрунтування забезпечення ефективного використання об'єктів права державної та комунальної власності, що пропонуються до передачі: наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 27.12.2013 № 1591.](#)

[Перелік будівельних робіт, які не потребують документів, що дають право на їх виконання, та після закінчення яких об'єкт не підлягає прийняттю в експлуатацію: постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 № 406](#)

[План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203](#)

[Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

[Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11](#)

[Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11](#)

[Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів: наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938](#)

[Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

[Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова КМУ від 26 січня 2011 р. N 59](#)

[Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372.](#)

8 ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УМОВАХ ВІЙНИ



СУБ'ЄКТИ ЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ, ОСОБЛИВОСТІ НА ПЕРІОД ВІЙСЬКОВОГО СТАНУ

Згідно із статтею 2 Бюджетного кодексу України бюджетні установи – органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету. Бюджетні установи є неприбутковими. До таких організацій належать школи, клуби, музеї, вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, дитячі будинки, лікарні, поліклініки, а також центральні та місцеві органи державної влади та державного управління (органи управління, армія, суди, прокуратура, міліція та інші установи).

Бюджетні установи утримуються за рахунок коштів загального та спеціального фондів місцевих бюджетів. Обсяги бюджетних коштів, виділені на утримання бюджетних установ, передбачають у кошторисі. Кошторис підтверджує повноваження на отримання доходів і здійснення витрат та визначає обсяг і напрям використання коштів для виконання певних функцій.

Бюджетні установи мають право вести діяльність виключно в межах асигнувань, затверджених кошторисами і планами асигнувань, дотримуючись фінансово-бюджетної дисципліни і максимальної економії матеріальних засобів і грошових коштів.

У період дії воєнного стану до бюджетного законодавства внесено низку змін.

1. Внесені зміни до Бюджетного кодексу України:

Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX:

зміни до місцевого бюджету вносяться рішеннями виконавчого комітету відповідної місцевої ради, місцевими державними адміністраціями, військово-цивільними адміністраціями або військовими адміністраціями без ухвалення відповідного рішення сесії місцевої ради;

обмеження статті 78 Бюджетного кодексу щодо розподілу вільних залишків та/або здійснення секвестру місцевого бюджету (15% недовиконання за підсумками квартального звіту) не застосовується;

не діє норма щодо обов'язковості погодження рішення виконавчого комітету/розпорядження голови адміністрації з відповідною комісією місцевої ради з питань бюджету.

Закон України від 15.03.2022 № 2134-IX:

залишки субвенції з державного бюджету, які залишилися на 01.01.2022 року відповідно до законодавства (крім субвенцій зі спеціального фонду, зокрема, на ремонт доріг) можуть бути витраченими на заходи територіальної оборони, задоволення продовольчих потреб цивільного населення, евакуацію/вивезення/переміщення цивільного населення із місцевості, де ведуться бойові дії, та небезпечних територій у безпечні місця, зокрема на оплату транспортних послуг, пально-мастильних матеріалів, облаштування місць розміщення громадян, які у зв'язку з бойовими діями залишили місце проживання/перебування, оплату інших заходів, спрямованих на підтримку цивільного населення в умовах воєнного стану;

скасовано обмеження щодо максимального розміру резервного фонду (не більше 1% обсягу видатків загального фонду);

не застосовується стаття 80 у частині дотримання термінів подання звітності про виконання місцевих бюджетів;

скасована норма щодо складання Бюджетної декларації та прогнозів місцевих бюджетів на середньостроковий період;

скасовано вимогу Кодексу щодо передачі коштів між загальним та спеціальним фондами бюджету виключно в межах бюджетних призначень шляхом прийняття рішення про місцевий бюджет або про внесення змін до нього;

уся державна допомога, надана у період дії воєнного стану та протягом одного року після його припинення або скасування, вважається допустимою – норми Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та інші норми законодавства, що впливають із цього Закону, не застосовуються (важливо при наданні фінансової підтримки комунальним та державним підприємствам).

2. Прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 11.03.2022 № 252 «Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану», яка більш детально регламентує норми, передбачені зміни до Бюджетного кодексу, зокрема встановлено, що військові адміністрації можуть приймати рішення:

про внесення змін до місцевих (цільових) програм з дотриманням вимог статті 91 Бюджетного кодексу України;

про передачу коштів субвенцій між місцевими бюджетами здійснюється без укладення договорів;

про перерахування коштів з місцевого бюджету державному бюджету для здійснення згідно із законом заходів загальної мобілізації та з метою відсічі збройної агресії Російської Федерації проти України і забезпечення національної безпеки, усунення загрози небезпеки державної незалежності України, її територіальної цілісності.

3. Прийнято Тимчасовий порядок виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану (постанова 01 березня 2022 року № 175), яким:

зупинено до припинення чи скасування воєнного стану дію Порядку використання коштів резервного фонду бюджету, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 29 березня 2002 р. № 415;

рішення щодо виділення коштів з резервного фонду бюджету здійснюється за рішенням відповідно Кабінету Міністрів України, місцевої державної адміністрації, військової адміністрації, виконавчого органу відповідної ради, у якому визначаються:

головний розпорядник бюджетних коштів, якому виділяються кошти з резервного фонду бюджету;

напрямок використання коштів з резервного фонду бюджету;

обсяг коштів, що виділяються з резервного фонду бюджету;

інші умови (щодо виділення, використання, ведення обліку, звітності) у разі необхідності.

Після чого місцевий фінансовий орган вносить у встановленому порядку зміни до розпису відповідного місцевого бюджету.

Зазначеною постановою також скасована заборона здійснення розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти, виділені з резервного фонду бюджету.

Разом з тим основні нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності суттєвих змін у зв'язку з воєнним станом не зазнали. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться установою, де звітність –

завершальний етап облікового процесу, що ґрунтується на даних синтетичного та аналітичного обліку установи і відображає майнове та фінансове становище бюджетної установи, результати господарської діяльності та виконання кошторису доходів та видатків за звітний період (місяць, квартал, рік) майновий та фінансовий стан. Своєчасно та правильно складена та подана звітність характеризує стан бюджетної установи, компетенцію та відповідальність її адміністрації.

На підставі даних бухгалтерського обліку бюджетні установи зобов'язані складати фінансову та бюджетну звітність.

ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ ПОКАЗНИКІВ ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ В ЗВІТНОСТІ

Правові засади складання фінансової та бюджетної звітності в Україні для бюджетних установ визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 лип. 1999 р. зі змінами, Положенням про Державну казначейську службу України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215, наказами Міністерства фінансів України: Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування від 24.01.2012 р. № 44; Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 28.02.2017 р. № 307; Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28 лютого 2000 р. № 419; Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» № 1629 від 24 груд. 2010 р.

Основним завданням фінансової та бюджетної звітності бюджетних установ є відображення стану їхнього майна та результатів діяльності під час виконання кошторису. Іншими словами, фінансова та бюджетна звітність бюджетних установ відображає результати розпорядження коштами та майном держави уповноваженими на це суб'єктами відносин у сфері господарювання.

Перед складанням річної або проміжної звітності, потрібно підготуватися, особливо в умовах воєнного стану. Зокрема, перед складанням проміжної звітності перш за все потрібно визначити фінансовий результат.

Бюджетні установи визначають фінансові результати наприкінці звітного періоду, тобто підбиваються підсумки в кінці кожного кварталу та в кінці звітного року. Результат виконання кошторису є фінансовим результатом бюджетної установи за звітний період, який відображається у таких формах фінансової звітності, як Баланс (форма № 1-дс), Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) згідно Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2017 № 307.

Механізм визначення фінансового результату виконання кошторису доходів і видатків установи, можна поділити на два етапи:

1. визначення переліку субрахунків бухгалтерського обліку, які підлягають закриттю заключними оборотами після закінчення року;
2. відображення фінансового результату у фінансовій звітності установи, звіряння та аналіз цього показника за даними інших форм звітності.

Закриттю заключними оборотами підлягають залишки субрахунків бухгалтерського обліку класу 7 «Доходи» та класу 8 «Витрати». Згідно Порядку застосування Плану рахунків № 1219 визначено, що рахунки класу 7 призначені для відображення інформації про доходи за обмінними (доходи за бюджетними асигнуваннями, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), доходи від продажу активів, фінансові доходи тощо) та необмінними операціями (податкові та неподаткові надходження, трансферти тощо). Закриттю підлягають такі рахунки доходів: 7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»

Рахунки класу 8 призначені для відображення інформації про витрати за обмінними та необмінними операціями. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі. Закриттю підлягають такі рахунки витрат: 8011, 8111 «Витрати на оплату праці», 8012, 8112 «Відрахування на соціальні заходи», 8013, 8113 «Матеріальні витрати», 8014, 8114 «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 8211 «Собівартість проданих активів»; 8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями».

Планом рахунків № 1203 для обліку фінансових результатів розпорядників бюджетних коштів передбачено **рахунок 55 «Фінансовий результат»**, який призначено для обліку й узагальнення інформації стосовно результатів виконання бюджету (кошторису) суб'єктами державного сектору.

У Порядку застосування Плану рахунків №1219 визначено, що за кредитом цього рахунку ведеться облік сум у порядку закриття рахунків обліку доходів, віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації та віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту, суми доходів державного (місцевого) бюджету, які надійшли в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного бюджету (місцевих бюджетів) попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

За дебетом рахунку ведеться облік сум в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів, суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його профіциту, суми витрат державного (місцевого) бюджету, які проведено в поточному році, та суми проведених коригувань, суми фінансових результатів виконання державного (місцевого) бюджету попередніх бюджетних періодів, якщо накопичена сума дефіциту за попередні бюджетні періоди перевищує накопичену суму його профіциту.

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки: 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» .

На субрахунках 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» ведеться облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за звітний період розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

На субрахунках 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» ведеться

ся облік фінансових результатів виконання кошторису (бюджету) за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів (державними цільовими фондами).

Ці субрахунки є активно-пасивними. Залишок на цих субрахунках може бути дебетовим або кредитовим, однак він завжди відображається в Пасиві Балансу.

Відповідно до Типової кореспонденції від 29.12.2015 р. № 1219 облік закриття рахунків доходів та витрат та формування фінансових результатів відображається такою кореспонденцією рахунків, як наведено нижче.

Облік доходів, витрат та фінансових результатів бюджетних установ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування», 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7411 «Інші доходи за обмінними операціями», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»
Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011 (8111), «Витрати на оплату праці», 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8113) «Матеріальні витрати», 8014 (8114) «Амортизація», 8115 «Інші витрати», 82 «Витрати з продажу активів», 8311 «Фінансові витрати», 8411 «Інші витрати за обмінними операціями», 8511 «Витрати за необмінними операціями»

Також перед складанням фінансової звітності потрібно провести аналіз дебіторської і кредиторської заборгованості. Спочатку потрібно виявити наявність простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності яких минув. Також варто з'ясувати причини прострочення заборгованості та запропонувати можливі варіанти її стягнення (обґрунтувати неможливість стягнення). Рішення про списання дебіторської заборгованості приймає керівник установи.

Сума дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, яка є безнадійною до стягнення, списується за результатами інвентаризації розрахунків на підставі рішення керівника установи з відображенням зміни результатів виконання кошторису. Заборгованість поточного року списується за дебетом субрахунку 5511, заборгованість минулих років списується за дебетом субрахунку 5512 з одночасним зарахуванням на позабалансовий субрахунок 071.

У свою чергу, списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, показують за кредитом субрахунків 5511 та 5512. Тобто на суму такої заборгованості збільшуємо результат виконання кошторису попередніх звітних періодів.

В обліку такий механізм відображається за допомогою проведень, як наведено нижче.

Облік списання кредиторської та дебіторської заборгованостей, після закінчення строку позовної давності

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Списання сум дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»
Списання сум кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Списання сум депонентської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6412 «Розрахунки з депонентами»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

До початку складання квартальної та річної фінансової звітності слід також перевірити, чи проведено в бухгалтерському обліку операції віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні та закриття рахунків накопичених фінансових результатів. Також необхідно віднести до накопичених фінансових результатів списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством.

В обліку ці операції відображаються бухгалтерськими проведеннями, як наведено нижче.

Облік операцій віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів та нематеріальних активів, при їх списанні

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості нематеріальних активів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»

Разом з тим потрібно на фінансовий результат закрити рахунки витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби, що отримані або передані безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності та суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що отримані або передані безоплатно від суб'єктів державного сектору.

Облік таких операцій відображається кореспонденцією рахунків, як наведено нижче.

Облік закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби та нематеріальні активи, які безоплатно отримані (передані) за операціями з внутрішнього переміщення

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби, що <i>отримані</i> безоплатно за операціями з внутрішнього переміщення	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	8014, 8114 «Амортизація»
Закриття рахунків витрат на суму нарахованого зносу на основні засоби, які безоплатно передані за операціями з внутрішнього переміщення	8014, 8114 «Амортизація»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що <i>отримані</i> безоплатно від суб'єктів державного сектору	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	8014, 8114 «Амортизація»
Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на нематеріальні активи, що безоплатно передані суб'єктам державного сектору	8014, 8114 «Амортизація»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

Результат виконання кошторису, зазвичай визначається в кінці звітного періоду, але можливі випадки, коли в поточному періоді потрібно коригувати результат виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів відповідно до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

В обліку такі операції відображаються кореспонденцією рахунків, як наведено нижче.

Облік коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів, нематеріальних активів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	54 «Цільове фінансування»

Завершальним етапом визначення фінансових результатів є розрахунок дефіциту або профіциту, який визначається як різниця між залишками рахунків доходів та витрат за звітний період, при цьому необхідно врахувати фінансовий результат попередніх звітних періодів та віднесення їх сум до накопичених фінансових результатів.

В обліку віднесення суми дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів відображаються бухгалтерськими проведеннями, як наведено нижче.

Облік віднесення сум дефіциту (профіциту) до накопичених фінансових результатів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
Віднесення суми профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»
Віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»

Бухгалтерські проведення щодо виведення фінансового результату слід відображати в Меморіальному ордері №17 та у книзі «Журнал-Головна» згідно з Типовими формами меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання від 08.09.2017 р. № 755, після чого виводять нові залишки за субрахунками станом на кінець звітного періоду.

Інформація про фінансові результати узагальнюється у фінансовій звітності, а саме у статті 1420 «Фінансовий результат» Розділу I «Власний капітал та фінансовий результат» Баланс (ф. №1-дс), як наведено нижче.

Відображення фінансових результатів за звітний період у ф. № 1-дс «Баланс»

Код статті	Назва статті	Зміст	Примітка
1420	«Фінансовий результат»	Сальдо субрахунків 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду» + 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	Відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів

Показник статті 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» Звіту про фінансові результати (ф. №2-дс) розраховується як різниця між доходами і витратами (рядки 2200 «Всього доходів» та 2380 «Всього витрат відповідно»), як наведено нижче.

Відображення фінансових результатів за звітний період у Звіті про фінансові результати (ф. №2-дс)

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року	Примітка
«Профіцит/дефіцит за звітний період»	2390	Сальдо субрахунку 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду»		Розраховується як різниця між доходами та витратами. Профіцит визначається за умови, що доходи перевищують витрати. Дефіцит визначається тоді, коли витрати перевищують отримані доходи.

Практична ситуація

Протягом звітного періоду проведено такі господарські операції, як наведено нижче:

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Отримання асигнувань на використання суб'єктом державного сектора своїх повноважень, визначених законодавством	2311 «Поточні рахунки в банку»	7011 «Бюджетні асигнування»	785 000
2	Нарахування доходів від реалізації активів	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7211 «Дохід від реалізації активів»	105 000
3	Відображення дивідендів та відсотків, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом державного сектору	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»	10 000
4	Отримання спонсорських внесків	2311 «Поточні рахунки в банку»	7511 «Доходи за необмінними операціями»	150 000

5	Нарахована амортизація основних засобів	8014 (8114) «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»	20 000
6	Нарахування заробітної плати працівникам	8011 (8111) «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	650 000
7	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування»	143 000
8	Передача матеріалів і продуктів харчування в переробку	8013 (8113) «Матеріальні витрати»	15 «Виробничі запаси»	25 000
9	Списання суми дебіторської заборгованості після закінчення строку позовної давності	8511 «Витрати за необмінними операціями»	2113 «Розрахунки за авансами виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги»	10 000
10	Закриття рахунків доходів	7011 «Бюджетні асигнування», 7211 «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», 7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	1 050 000
11	Закриття рахунків витрат	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8011 (8111) «Витрати на оплату праці», 8012 (8112) «Відрахування на соціальні заходи», 8013 (8113) «Матеріальні витрати», 8014 (8114) «Амортизація», 8511 «Витрати за необмінними операціями»	848 000
12	Списання запасів, придбаних (виготовлених) у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації згідно із законодавством	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи»	102 000

13	Закриття рахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» в кінці звітної періоду на суму списання запасів	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»	102 000
----	--	---	--	---------

Інформація за вищезазначеними господарськими операціями узагальнюється в оборотно-сальдовій відомості, як наведено нижче:

№	Суб-рахунок	Назва	Сальдо на початок		Оборот за період		Сальдо на кінець звітної періоду	
			Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	1411	Знос основних засобів				20000		20000
2	15	Виробничі запаси				127 000		127 000
3	2113	Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги				10 000		10 000
4	2117	Інша поточна дебіторська заборгованість			115 000		115 000	
5	2311	Поточні рахунки в банку			935 000		935 000	
6	5511	Фінансові результати виконання кошторису звітної періоду			950 000	1050000		100000
7	5512	Накопичені фінансові результати виконання кошторису			102 000	102 000		
8	6313	Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування				143 000		143 000

9	6511	Розрахунки із заробітної плати				650 000		650 000
10	7011	Бюджетні асигнування			785 000	785 000		
11	7211	Дохід від реалізації активів			105 000	105 000		
12	7311	Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів			10 000	10 000		
13	7511	Доходи за необмінними операціями			150 000	150 000		
14	8011	Витрати на оплату праці			650 000	650 000		
15	8012	Відрахування на соціальні заходи			143 000	143 000		
16	8013	Матеріальні витрати			25 000	25 000		
17	8014	Амортизація			20 000	20 000		
18	8511	Витрати за необмінними операціями			10 000	10 000		
Разом					4000000	4000000	1050000	1050000

Отже, до розділу 1 пасиву балансу статті 1420 «Фінансовий результат» включається фінансовий результат, за прикладом кредитове сальдо субрахунку 5511 на суму 100000 грн., аналогічне значення буде у Звіті про фінансові результати.

ВИДИ ЗВІТНОСТІ, ОРГАНІЗАЦІЯ ЇЇ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать установи, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном установ, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову та бюджетну звітність щодо всіх установ, що належать до сфери їхнього управління.

Звітність, яку складають і подають бюджетні установи, можна умовно поділити на види, зокрема за:

- ◆ складом – місячна, квартальна, річна;

- ◆ обсягом – індивідуальна, зведена;
- ◆ місцем подання – ДКСУ, головні розпорядники бюджетних коштів, фінансові органи, Державна податкова служба, соціальні фонди, статистична служба, Рахункова палата та ін.;
- ◆ рівнем – до місцевих органів, до загальнодержавних органів;
- ◆ охопленням – загальний фонд, спеціальний фонд, узагальнені;
- ◆ об'єктами звітності та джерелами даних – фінансова, бюджетна, податкова, соціальна, статистична.

Бюджетні установи як розпорядники бюджетних коштів подають у повному обсязі фінансову та бюджетну звітність:

- ◆ органу ДКСУ;
- ◆ головному розпоряднику коштів.

Головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену фінансову та бюджетну звітність про виконання кошторисів розпорядниками бюджетних коштів:

- ◆ Державній казначейській службі України;
- ◆ Рахунковій палаті.

Всі примірники фінансової та бюджетної звітності мають однакову юридичну силу. Фінансова та бюджетна звітність повинна містити інформацію про всі операції та події, які відбулися у звітному періоді.

Порядок складання місячних звітів поширюється на головних розпорядників бюджетних коштів, установи та організації, що отримують кошти з державного та/або місцевих бюджетів без винятку. Установи складають місячну звітність за такими самими формами і правилами, що і цивільні установи.

Терміни (графіки) подання бюджетної звітності встановлюються органами ДКСУ із застосуванням АС «Є-Звітність». АС «Є-Звітність» передбачає створення особистого електронного кабінету розпорядникам (одержувачам) бюджетних коштів та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, які подають фінансову та/або бюджетну звітність до органу ДКСУ за місцем обслуговування (лист ДКСУ від 31.01.2018 № 14-08/94-1951).

Форми звітності підписує керівник бюджетної установи та головний бухгалтер, а зведену звітність – керівник установи вищого рівня (або його заступник) та головний бухгалтер (або його заступник). Без таких підписів звіти вважають недійсними.

Кошти, які протягом звітного періоду надходять до бюджетної установи на відновлення касових видатків (за телефонні переговори, помилково перераховані тощо), згідно з чинним законодавством України відображають у відповідних формах фінансової та бюджетної звітності як зменшення касових видатків.

Головні розпорядники бюджетних коштів можуть встановлювати для підвідомчих установ вимоги щодо підготовки додаткових довідок до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію.

Зведені звіти головних розпорядників бюджетних коштів, попередньо завізовані в органах ДКСУ, подаються відповідному фінансовому органу для підготовки пояснювальної записки до звіту про виконання бюджетів.

Основними показниками звітності бюджетних установ є дані про кошторисні призначення, надходження коштів у звітному періоді, касові видатки бюджетної установи, її дебіторську і кредиторську заборгованість та наявність юридичних і фінансових зобов'язань. Виходячи з цього, основними джерелами для складання звітності будуть

всі планові та бухгалтерські документи, що розкривають стан обліку на звітну дату.

Контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та звітність у бюджетних установи здійснюють територіальні органи Державної аудиторської служби України та органи внутрішнього аудиту інших міністерств і відомств України в межах їх повноважень, передбачених чинним законодавством.

Бюджетні установи складають місячну, квартальну та річну бухгалтерську звітність. Склад звітності бюджетних установ вибірково відображено нижче.

Склад фінансової звітності бюджетних установ

№	Назва форми	Порядок складання	Місячна	Квартальна	Річна
Фінансова звітність					
1	Баланс (№ 1-дс)	Додаток 1	-	+	+
2	Звіт про результати фінансової діяльності (№ 2-дс)	Додаток 2	-	+	+
3	Звіт про рух грошових коштів (№ 3-дс)	Додаток 3	-	-	+
4	Звіт про власний капітал (№ 4-дс)	Додаток 4	-	-	+
5	Примітки до річної фінансової звітності (№ 5-дс)	Додаток 5	-	-	+

Звітним періодом для складання фінансової та бюджетної звітності є календарний рік, що починається 1 січня і закінчується 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та інших установлених звітів і щомісячно. Баланс установи складають станом на кінець останнього дня кварталу (року).

Звітним періодом установи, що ліквідується, є період з початку року (або з моменту створення у цьому бюджетному періоді) до моменту ліквідації. Звітний період новоствореної установи може бути меншим за 12 місяців.

Терміни подання фінансової звітності до органів (управління, відділення) ДКСУ встановлюються ними і визначаються у межах термінів, установлених постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності».

Терміни подання фінансової та бюджетної звітності залежать від періоду звітності, місця розташування та ступеня підпорядкування установи. Органи ДКСУ щоквартально інформують установи, які знаходяться в них на обслуговуванні, про встановлені граничні терміни подання звітності.

Про проведені операції у натуральній формі або іноземній валюті, що здійснюються у розрахунках за загальним та спеціальним фондами, розпорядниками бюджетних коштів складається Довідка про надходження у натуральній формі або Довідка про операції в іноземній валюті, яка подається до органів ДКСУ України не пізніше останнього робочого дня місяця.

Терміни подання звітності та органи, яким надається звітність, наведено нижче.

Терміни подання звітності та органи, яким надається звітність

Види установ	Кому подається	Терміни подання звітності*			Примітка
		місячний	квартальний	річний	
Установи та організації, основна діяльність яких фінансується за рахунок бюджету та які перебувають на казначейському обслуговуванні кошторисів	Органам, до сфери управління яких вони належать. Перед поданням фінансова звітність погоджується з органами ДКСУ	не пізніше ніж 5 числа місяця, наступного за звітним	не пізніше ніж 15 числа місяця, що настає за звітним	не пізніше ніж 22 січня наступного за звітним року	-
Центральні органи виконавчої влади та інші головні розпорядники бюджетних коштів подають зведену звітність про виконання кошторисів розпорядниками коштів	Державній казначейській службі України та Рахунковій палаті	-	не пізніше ніж 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом	не пізніше від 1 березня наступного за звітним року	-
Органи місцевого самоврядування, які здійснюють управління майном підприємств комунальної власності, подають зведену звітність про використання бюджетних коштів	Відповідним місцевим органам виконавчої влади	-	не пізніше ніж 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом	не пізніше ніж 25 лютого наступного за звітним року	-
Органи місцевого самоврядування подають зведену фінансову звітність про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів щодо всіх підприємств комунальної власності	Відповідним місцевим органам виконавчої влади	-	не пізніше ніж 30 днів після закінчення звітного кварталу	не пізніше ніж 10 березня наступного за звітним року	Диференційовані терміни подання цієї звітності повідомляють місцеві органи

Розпорядники бюджетних коштів повинні подавати проміжну фінансову звітність до органу ДКСУ не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом (абз. 2 п. 6 Порядку № 419). Аналогічні строки подання встановлено і для бюджетної звітності. Це передбачено п. 18 розд. I Порядку № 44.

Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба та їхні територіальні органи у разі неподання фінансової та бюджетної звітності про виконання кошторисів та використання бюджетних коштів мають право припинити перерахування коштів з бюджетів та (або) оплату рахунків з повідомленням керівників зазначених органів.

В умовах воєнного стану вимоги щодо строків звітування змінено. Юридичні особи подають звітність протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану за весь період неподання звітності відповідно до п.п. 1 п. 1 Закону України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» від 03.03.2022 р. № 2115-IX.

Таке послаблення вимог щодо термінів подання звітності на період воєнного стану стосується і місячної бюджетної звітності та оперативних даних щодо дебіторської та кредиторської заборгованості, зважаючи на офіційні роз'яснення (лист Державної казначейської служби України від 17.03.2022 р. № 19-05-1-05/4608, лист Мінфіну від 19.03.2022 р. № 49020-07-5/6418).

Відповідальність за неподання чи несвоєчасне подання фінансової та бюджетної звітності ані бухгалтеру, ані установі не загрожує. Пряму вказівку на це містить п.п. 2 п. 1 Закону № 2115.

Зміни у веденні бухгалтерського обліку та, відповідно, формах складання фінансової звітності бюджетними установами зумовлюють щорічне затвердження Міністерством фінансів України наказу про порядок складання місячної, квартальної і річної звітності установами, що отримують кошти з державного та/або місцевих бюджетів та її склад.

За підсумками року органи ДКСУ проводять оцінку виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень шляхом проведення внутрішнього та зовнішнього оцінювання діяльності.

Внутрішнє оцінювання діяльності здійснюється безпосередньо головним бухгалтером при заповненні Анкети про виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень за типовою формою, затвердженою наказом МФУ «Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень» від 01.12.2011 р. № 1537.

Зовнішнє оцінювання здійснюється органами ДКСУ з урахуванням інформації про допущені головним бухгалтером недоліки. Документи направляються на розгляд комісії та визначення результату оцінки.

ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ (ФОРМА № 1-ДС)

Баланс (ф. № 1-дс) – звіт про фінансовий стан бюджетної установи, який містить інформацію про стан активів, зобов'язань і власного капіталу на початок та на кінець певного періоду (року, кварталу). Складається він відповідно до НП(С)БОДС 101. Форма балансу міститься у додатку до цього стандарту.

Баланс (ф. № 1-дс) містить узагальнені підсумкові показники, отримані на підставі звірених даних бухгалтерських документів станом на початок та на кінець бюджетного

періоду. Суми статей балансу по вартості активів установи, коштах на рахунках в органах ДКСУ, заборгованості, дані про рух фінансування з бюджету та надходження і використання коштів спеціального фонду повинні відповідати відомостям, вказаним у книзі «Журнал-головна» та підлягають інвентаризації згідно з Порядком інвентаризації активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 04.09.2014 р. № 879.

Основним джерелом інформації для складання форми № 1-дс є дані книги «Журнал-головна» – залишки на 1 число звітного періоду по субрахунках з урахуванням проведеної інвентаризації відповідно до вимог Порядку № 879. Звітні дані статей «Балансу» на початок року повинні бути тотожними даним графі 4 «На кінець року» «Балансу» за попередній рік.

В Балансі (ф. № 1-дс), що складається за квартал, відображається інформація в тих рядках, що характеризують стан бюджетної установи після проведення заключних операцій з визначення результату фінансової діяльності установи за звітний період (квартал), коли дані про фінансування та видатки установи віднесені на субрахунки фінансового результату діяльності установи.

Інформація до балансу потрапляє з залишків на рахунках. Однак, перед складанням балансу мають бути закриті усі рахунки доходів і витрат, тобто 7-й та 8-й клас. До балансу заносять тільки ті витрати, які належать до витрат майбутніх періодів або входять до складу первісної вартості запасів, основних засобів та інших активів. При складанні балансу без автоматизованих програм бухгалтерського обліку використовуються дані субрахунків з книги «Журнал-головна».

Баланс (ф. № 1-дс) заповнюється відповідно до Порядку № 307.

Також показники балансу потрібно звіряти за Методичними рекомендаціями з перевірки співставності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Мінфіну від 28.12.2017 р. № 1170 (далі — Методрекомендації № 1170).

Баланс (ф. № 1-дс) складається з активів та пасивів.

Актив складається із трьох розділів (п.1, розд. I Порядку № 307):

- ◆ нефінансові активи;
- ◆ фінансові активи;
- ◆ витрати майбутніх періодів.

У розділі I. Нефінансові активи відображається інформація про первісну (переоцінену) та залишкову вартість: основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів. Щоб визначити залишкову вартість цих об'єктів обліку, відображається інформація про їх знос або накопичену амортизацію. У цьому розділі зазначається також інформація про: незавершені капітальні інвестиції, запаси, виробництво, поточні біологічні активи. Кожній із наведених статей розділу I Активу відповідає код рядка від 1000 до 1090. Використовуються залишки, які склалися на дату балансу у книзі «Журнал-головна» за Д-т субрахунків рахунків класу 1 «Нефінансові активи» та К-т відповідних субрахунків рахунку 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», що містить План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Порядок заповнення розділу 1. Нефінансові активи Балансу (ф. № 1-дс) наведено нижче.

АКТИВ	Код рядка	Характеристика рядка	Залишок (сальдо) за рахунками
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ		Відображається вартість матеріальних і нематеріальних активів установи, отриманих і призначених для використання упродовж більше, ніж одного року	
	1000	Основні засоби	р. 1001 – р.
Первісна вартість	1001	Відображається первісна вартість основних засобів, тобто фактична вартість придбання, спорудження, виготовлення основних засобів з урахуванням змін, що збільшували або зменшували цю вартість відповідно до вимог НПСБОДС 121 «Основні засоби»	Дебетове сальдо (ДС) рах. 10
Знос	1002	Призначені для відображення суми зносу основних засобів, нарахованого за звітний період	Кредитове сальдо (КС) субрах. 131
	1010	Інвестиційна нерухомість	р. 1011 – р. 1012
Первісна вартість	1011	Відображається первісна вартість об'єктів інвестиційної нерухомості, тобто фактична вартість придбання, спорудження з урахуванням змін, що збільшували або зменшували цю вартість відповідно до вимог НПСБОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»	
Знос	1012	Призначені для відображення суми зносу інвестиційної нерухомості, нарахованого за звітний період	
	1020	Нематеріальні активи	р. 1021 – р. 1022
Первісна вартість	1021	Відображається первісна вартість нематеріальних активів, тобто фактична вартість придбання, спорудження, виготовлення нематеріальних активів з урахуванням змін, що збільшували або зменшували цю вартість відповідно до вимог НПСБОДС 122 «Нематеріальні активи»	Дебетове сальдо (ДС) рахунку 12
Накопичена амортизація	1022	Призначені для відображення суми зносу нематеріальних активів, нарахованого в останній робочий день грудня	Кредитове сальдо (КС) рахунку 133
Фактична вартість	1030	Незавершені капітальні інвестиції Відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів.	
	1040	Довгострокові біологічні активи	р. 1041 – р. 1042
Первісна вартість	1041	Наводиться первісна вартість об'єктів, які віднесені до складу довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва.	р. 122 – р. 121

Знос	1042	Призначені для відображення нарахованої суми накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів	
	1050	Запаси Відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з НП(С)БО ДС 123 «Запаси»	
	1060	Виробництво Відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт, виготовленням продукції (науково-дослідні роботи, виготовлення експериментальних приладів, інше виробництво)	
	1090	Поточні біологічні активи Відображається вартість активів, які віднесені до складу поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва	
Усього за розділом I	1095	p.1000+ p.1010+p.1020+ p.1030+ p.1040+p.1050+p.1060+p.1090	

У розділі II. Фінансові активи Балансу (ф. № 1-дс) міститься інформація про: довгострокову та поточну дебіторську заборгованість; довгострокові та поточні фінансові інвестиції; грошові кошти, їх еквіваленти та інші фінансові активи. Кожній із статей відповідає певний код рядка від 1100 до 1180.

У цих статтях відображаються показники за залишками на Д-т субрахунків рахунків класу 2 «Фінансові активи» за виключенням рахунку 29 «Витрати майбутніх періодів» Плану рахунків, які склалися на дату балансу.

Порядок заповнення розділу II. Фінансові активи Балансу (ф. № 1-дс) наведено нижче.

АКТИВ	Код рядка	Характеристика рядка	Залишок (сальдо) за рахунками
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ		Відображаються довгострокові та короткострокові фінансові активи розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів	
	1100	Довгострокова дебіторська заборгованість Відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітного року (довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди, довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів, інша довгострокова дебіторська заборгованість тощо)	p. 132 – p. 131
	1110	Довгострокові фінансові інвестиції Відображаються довгострокові фінансові інвестиції (вкладення) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, довгострокові векселі одержані	КС субрах. 132

за розрахунками з бюджетом	1120	Поточна дебіторська заборгованість Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами тощо	ДС рах. 11
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію	ДС рах. 14
за наданими кредитами	1130	Відображаються короткострокові кредити, надані суб'єктами державного сектору відповідно до законодавства, органи ДКСУ відображають поточну дебіторську заборгованість за кредитами, наданими з державного або місцевих бюджетів відповідно до законодавства	
за виданими авансами	1135	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з постачальниками, підрядниками у разі попередньої оплати за товари, роботи, послуги, з працівниками за виданий аванс на господарські потреби або видатки на відрядження	ДС рах. 23
за розрахунками із соціального страхування	1140	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо	ДС рах. 22
за внутрішніми розрахунками	1145	Відображається дебіторська заборгованість, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів із внутрішньодомчої передачі.	
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з відшкодування завданих збитків, зі спільної діяльності, за спеціальними видами платежів, інша поточна дебіторська заборгованість, що відповідає критеріям визнання активу та не відображена у статтях 1120 - 1145 Балансу	
	1155	Поточні фінансові інвестиції Відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані, органи ДКСУ відображають короткострокові цінні папери, придбані за рахунок коштів державного (місцевого) бюджету	
		Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:	
національній валюті, у т. числі в:	1160	Відображаються готівка, кошти на рахунках в органах ДКСУ, в банках та депозити до запитання в національній валюті	p.1161+p.1162 +p.1163

касі	1161	Відображаються залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектора	
казначействі	1162	Відображаються залишок коштів на реєстраційних та інших рахунках в органах ДКСУ, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	
установах банків	1163	Відображаються залишок грошових коштів на поточних та інших рахунках у банку, грошові кошти в дорозі, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	
іноземній валюті	1165	Відображаються залишок готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектора, грошові кошти в іноземній валюті на рахунках у банку, грошові кошти в дорозі в іноземній валюті, кошти, в іноземній валюті, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів (державних цільових фондів) і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	
		Кошти бюджетів та інших клієнтів на:	
єдиному казначейському рахунку	1170	відображаються органами ДКСУ кошти державного чи місцевих бюджетів на єдиному казначейському рахунку	
рахунках в установах банків, у тому числі:	1175	відображаються органами ДКСУ кошти державного чи місцевих бюджетів на рахунках в установах банків	
в національній валюті	1176	відображаються органами ДКСУ кошти державного чи місцевих бюджетів на рахунках в установах банків в національній валюті	
іноземній валюті	1177	відображаються органами ДКСУ кошти державного чи місцевих бюджетів на рахунках в установах банків в іноземній валюті	
	1180	Інші фінансові активи Відображаються інші довгострокові та короткострокові фінансові активи розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів, які не відображені в інших статтях розділу II «Фінансові активи» Балансу	

Усього за розділом II	1195	p.1100 + p.1110 + p.1120 + p.1125 + p.1130 + p.1135 + p.1140 + p.1145 + p.1150 + p.1155 + p.1160 + p.1165 + p.1170 + p.1175 + p.1180	
------------------------------	-------------	--	--

У розділі III. Витрати майбутніх періодів Балансу (ф. № 1-дс) відображається підсумок показників залишків коштів, які склалися на дату балансу у книзі «Журнал-головна» на субрахунку 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів» такі, як: сплачені авансом орендні платежі; передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо.

У рядку «Баланс» відображається сума показників, наведених у рядках 1095, 1195, 1200 розділів I-III Активу Балансу ф. 1-дс. Підсумок має дорівнювати сумі зобов'язань, власного капіталу та фінансового результату (п. 3 розд. V НП(С)БОДС 101). Тобто - показники граф 3, 4 за рядком 1300 Балансу (ф. № 1-дс) повинні дорівнювати показникам граф 3, 4 за рядком 1800.

Загальним результатом складання є звірка показників статей графи 3 Активу Балансу (ф. № 1-дс) із показниками відповідних статей графи 4 Активу Балансу (ф. № 1-дс) за попередній рік. Ці показники мають бути тотожними. Звичайно, якщо не виправлялися помилки після дати балансу.

Підсумок Активу завжди дорівнює підсумку його Пасиву. Це - ключове правило бухгалтерського обліку.

У Пасиві установи відображають джерела придбання (створення) активів Балансу: узагальнені показники зобов'язань і власного капіталу станом на початок звітного року (графа 3) та на кінець звітного періоду (графа 4; п. 1 розд. V НП(С)БОДС 101).

Пасив містить чотири розділи (п. 1 розд. II Порядку № 307):

- ◆ власний капітал та фінансовий результат;
- ◆ зобов'язання;
- ◆ забезпечення;
- ◆ доходи майбутніх періодів.

У статті «БАЛАНС» – підсумок показників розділів за Методичними рекомендаціями № 1170.

У Розділі I. Власний капітал та фінансовий результат Балансу (ф. № 1-дс) наводиться інформація про: внесений капітал; капітал у дооцінках; фінансовий результат; капітал у підприємствах, резерви та цільове фінансування.

Кожній з наведених статей відповідає код рядка від 1400 до 1450. Суми наводяться за залишками, які склалися: на кінець останнього дня звітного періоду – у книзі «Журнал-головна»; за К-т субрахунків рахунків класу 5 «Капітал та фінансовий результат» Плану рахунків. Детальну інформацію про субрахунки, залишки з яких наводяться у кожній із перерахованих статей, а також про звірку статей.

Порядок заповнення розділу I. Власний капітал та фінансовий результат Балансу (ф. № 1-дс) наведено нижче.

ПАСИВ	Код рядка	Характеристика рядка	Залишок (сальдо) за рахунками
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	Відображається капітал розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів, сформований за відповідними рішеннями органів управління	

Капітал у дооцінках	1410	Відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду	
Фінансовий результат	1420	Відображається результат виконання кошторису (бюджету) розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, органи ДКСУ відображають результат виконання державного або місцевих бюджетів	
Капітал у підприємствах	1430	Відображається сума капіталу у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій та цінних паперів	
Резерви	1440	Відображається резервний капітал, який формується державними цільовими фондами відповідно до законодавства	
Цільове фінансування	1450	Відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру	
Усього за розділом I	1495	р. 1400 + р. 1410 + р. 1420 + р. 1430 + р. 1440 + р. 1450	

Розділ II. Зобов'язання Балансу (ф. № 1-дс) містить інформацію про довгострокові зобов'язання за цінними паперами, кредитами та поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями.

Також тут зазначається інформація про поточні зобов'язання за:

Платежами до бюджету, кредитами та одержаними авансами; розрахунками:

- ◆ за товари, роботи, послуги;
 - ◆ з оплати праці;
 - ◆ із соціального страхування; внутрішніми розрахунками, які називають статтями.
- Кожній із вищенаведених статей відповідає код рядка від 1500 до 1595.

Показники у цих статтях наводяться за залишками, які склалися на кінець останнього дня звітного періоду за К-т субрахунків рахунків класу 6 «Зобов'язання» Плану рахунків. Винятки - рахунки 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 69 «Доходи майбутніх періодів».

Нижче наведено інформацію про те, залишки яких саме субрахунків наводяться у кожній із статей балансу.

Порядок заповнення розділу II. Зобов'язання Балансу (ф. № 1-дс) наведено нижче.

ПАСИВ	Код рядка	Характеристика рядка	Залишок (сальдо) за рахунками
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
		Довгострокові зобов'язання	
за цінними паперами	1500	Відображається сума зобов'язань за розрахунками з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням	
за кредитами	1510	Відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів або державних цільових фондів банкам за одержані відповідно до законодавства кредити, строк сплати яких настане у наступні періоди, відстрочені довгострокові кредити, одержані в установах банків, інші довгострокові позики, одержані відповідно до законодавства	
інші довгострокові зобов'язання	1520	Відображається довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства, випущені облігації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у рядках 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки, тощо.	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	Відображається поточна заборгованість за довгостроковими кредитами банків та іншими довгостроковими позиками, за довгостроковими цінними паперами, зокрема довгостроковими векселями, та іншими довгостроковими зобов'язаннями, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.	
за платежами до бюджету	1540	Поточні зобов'язання Відображаються зобов'язання за податками, зборами, платежами, які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства	
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	Відображаються зобов'язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги	
за кредитами	1550	Відображаються короткострокові кредити, одержані в банках відповідно до законодавства, короткострокові кредити, одержані в банках, які були відстрочені, короткострокові позики, які були одержані з бюджету, банків чи інших юридичних осіб, інша поточна заборгованість за кредитами та позиками у національній та іноземній валютах	
за одержаними авансами	1555	Відображаються одержані аванси під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи, зобов'язання за розрахунками із замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовані готові вироби, за виконані науково-дослідні роботи	
за розрахунками з оплати праці	1560	Відображаються зобов'язання за розрахунками з працівниками, що перебувають і не перебувають у штаті суб'єкта державного сектору, за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогою у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	

за розрахунками із соціального страхування	1565	Відображаються зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за видами страхування, передбаченими законодавством, зі сплати штрафних санкцій за виявлені перевітками порушення порядку використання страхових коштів тощо
за внутрішніми розрахунками	1570	Відображаються зобов'язання за розрахунками за операціями з внутрівідомчої передачі виробничих запасів та інших нефінансових активів
інші поточні зобов'язання	1575	Відображаються поточні зобов'язання за цінними паперами, розрахунками з депонентами, за депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, за спеціальними видами платежів, операціями зі спільної діяльності та іншими кредиторами.
Усього за розділом II	1595	р. 1500 + р. 1510 + р. 1520 + р. 1530 + р. 1540 + р. 1545 + р. 1550 + р. 1555 + р. 1560 + р. 1565 + р. 1570 + р. 1575

Показники статей розділу II графи 3 Пасиву Балансу № 1-дс мають дорівнювати показникам статей цього розділу графи 4 Пасиву Балансу (ф № 1-дс) попереднього року.

Розділ. III. Забезпечення Балансу (№ 1-дс) - це кошти, які за рішенням керівника установи резервує, аби забезпечити майбутні витрати і платежі. Джерелом цієї інформації є залишок за кредитом рахунку 67 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Тут наводиться підсумок залишків субрахунків: 6711 «Довгострокові забезпечення майбутніх витрат і платежів»; 6712 «Поточні забезпечення майбутніх витрат і платежів».

У Розділі IV. Доходи майбутніх періодів Балансу (№ 1-дс) відображається залишок за кредитом субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Відображаються доходи у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах (доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

Рядок «Баланс» містить загальний підсумок показників пасиву балансу, який складається із суми рядків 1595+1600+1700.

У формі № 1-дс Баланс відсутні дані за позабалансовими рахунками. Інформація про такі рахунки відображається у Примітках до річної фінансової звітності (№ 5-дс) розділу XIII «Розшифрування позабалансових рахунків», який складається за підсумками року.

ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ФОРМА № 2-ДС)

«Звіт про фінансові результати» (№ 2-дс) є складовою фінансової звітності, що складають бюджетні установи для відображення результату їхньої фінансової діяльності за звітний період. Звіт містить інформацію про доходи, витрати та видатки установи. Його форма наведена у додатку 2 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Основними джерелами для заповнення «Звіту про фінансові результати» є меморіальний ордер № 14, картки аналітичного обліку асигнувань та видатків, обороти по субрахунках доходів, видатків та результатів виконання кошторису, книга «Журнал-головна».

Інформація про доходи установи відображається у розділі I «Фінансовий результат діяльності» п. 2 розділу II Порядку № 307.

Бюджетні установи обліковують доходи за НП(С)БОДС 124 «Доходи», відповідно Звіт про фінансові результати (розділ I) включає інформацію про:

- Доходи від обмінних операцій;
- Доходи від необмінних операцій.

У такій послідовності і розглянемо, яку інформацію розкривати за кожною групою доходів. При складанні проміжної звітності за квартал, півріччя, 9 місяців Звіт про фінансові результати заповнюється наростаючим підсумком з початку звітного періоду, а не окремо за кожен квартал.

Доходи від обмінних операцій зазначаються за статтями, яким відповідають рядки 2010-2050. Інформацію про підсумовані показники статей цієї групи доходів наводяться у рядку 2080. Підсумок визначається згідно з пунктом 14 Методичних рекомендацій № 1170.

Нижче наведено інформацію щодо порядку заповнення розділу I «Фінансовий результат діяльності» - доходи від обмінних операцій.

Порядок заповнення розділу I «Фінансовий результат діяльності» - Доходи від обмінних операцій наведено нижче.

Назва статті	Код рядка	Порядок заповнення
Доходи від обмінних операцій		
Бюджетні асигнування	2010	<p>Наводиться інформація про суми бюджетних асигнувань, відображена на субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування».</p> <p>До бюджетних асигнувань не включають асигнування капітального характеру (п. 2 розд II Порядку № 307), які:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) обліковують у складі цільового фінансування; б) вилучають з доходу поточного періоду у сумі поточних витрат. <p>Ці асигнування установа використала на оплату видатків, суми яких включено до первісної вартості необоротних активів згідно з пунктом п'ятим розділу II стандарту:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»; ■ НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» <p>Асигнування капітального характеру відображають у складі цільового фінансування.</p> <p>Також наводять інформацію про всі бюджетні асигнування, крім тих, що включили до складу цільового фінансування і вилучили із доходу поточного періоду.</p>
<p>Отже, наводиться сума бюджетних асигнувань, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 7011 «Бюджетні асигнування» за КЕКВ 2110, 2120, 2200 та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».</p>		

Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	<p>Наводиться сума нарахованих доходів, які обліковуюється на субрахунках 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі». Включаються доходи, нараховані за кодами класифікації доходів бюджету (далі - ККД):</p> <p>а) 25010100 «Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю». За цим ККД враховується також інформація про:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ нараховані суми відшкодування збитків за віднесені на рахунок винних осіб нестачі, установлені при інвентаризації; ■ зараховані до складу доходів звітного періоду суми доходів майбутніх періодів, у разі закриття сум попередньої оплати (авансів), отриманих від замовників продукції, робіт чи послуг, які їм надані ; ■ відображені за цим видом доходу на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» надходження у натуральній формі за оприбуткування запасів, що залишені на потреби установи, якщо вони: <ol style="list-style-type: none"> 1) виявлені в лишках під час інвентаризації; 2) не враховані на балансі раніше; 3) отримані від демонтажу та ліквідації об'єктів основних засобів; <p>б) 25010200 «Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності».</p>
Тобто тут наводиться сума нарахованих доходів, яка списується в останній день звітнього кварталу з Д-т субрахунків 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)», 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» на К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду».		
		<p>За цим рядком не мають відображатись:</p> <p>а) надходження, спрямовані на:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ видатки капітального характеру; ■ поточні витрати за КЕКВ 2200, які через субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» вилучені з доходу поточного періоду. Тобто такі, що спрямовані на покриття витрат, уключених до первісної вартості необоротних активів згідно зі НП(С)БОДС 121, НП(С)БОДС 122. <p>Означені надходження відображаються у складі цільового фінансування (рядок 1450 Пасиву Балансу ф. № 1-дс);</p> <p>б) суми (п. 2.1 розд. II НП(С)БОДС 124, п. 2 розд. II НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1629):</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ податку на додану вартість (ПДВ) в обсязі нарахованих податкових зобов'язань, які не є власними надходженнями установи і підлягають перерахуванню на електронний рахунок із обліку ПДВ; ■ акцизного податку та інших податкових зобов'язань, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування; ■ попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг, оскільки ці надходження є доходами майбутніх періодів; ■ завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством; ■ надходжень, що належать іншим особам, зокрема помилково зараховані.

Доходи від продажу активів	2030	<p>Тут наводяться нараховані доходи, суми яких обліковуються на субрахунку 7211 «Доходи від реалізації активів».</p> <p>Саме сюди включають доходи, нараховані за ККД 25010400 «Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)». Також включають інформацію про:</p> <p>а) зараховані до складу доходів звітного періоду суми доходів майбутніх періодів, у разі закриття сум попередньої оплати, отриманих від покупця майна (крім нерухомого майна), яке йому передане (за аналогом р. 9.13 Типової кореспонденції);</p> <p>б) враховані у цьому виді доходу надходження у натуральній формі, за оприбуткування запасів, що передбачає реалізувати, коли їх:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ виявили в лишках під час інвентаризації; ■ не враховували на балансі раніше; ■ отримали від демонтажу та ліквідації об'єктів основних засобів.
Тобто тут наводиться сума нарахованих доходів, які списуються в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 7211 та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».		
		<p>В даному рядку не відображають надходження, застереження щодо яких наведене у цій Таблиці до статті «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» (рядок 2020), зокрема які:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ не визнані доходами від обмінних операцій згідно з пунктом 2.1 розділу II НП(С)БОДС 124; ■ визнані доходами майбутніх періодів згідно з пунктом 2 розділу II НП(С)БОДС 128; ■ вилучені з доходу поточного періоду як такі, що спрямовані на покриття витрат, включених до первісної вартості необоротних активів згідно зі II НП(С)БОДС 121, 122 та спрямовані на видатки капітального характеру.
Фінансові доходи	2040	<p>Відображаються доходи, суми яких обліковуються на субрахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів», які нараховані (п. 2 розд. II Порядку № 307) за:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ відсотками; ■ роялті, зокрема тими, що надійшли від іноземних видавців друкованих видань та наукових установ, які надрукували наукові публікації згідно з договорами; ■ дивідендами, якщо установі органом виконавчої влади надані відповідні повноваження; ■ операціями з кредитування і надання гарантій; ■ ККД 25020300 «Кошти, що отримують вищі та професійно-технічні навчальні заклади від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право».
Тобто тут наводяться суми, які списують в останній день звітного кварталу року за Д-т субрахунку 7311 та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».		

	<p>За даним рядком не відображають надходження, застереження щодо яких наведені у цій до статті «Доходи від надання послуг (виконання робіт)», зокрема, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ не визнані доходами від обмінних операцій згідно з пунктом 2.1 розділу II НП(С)БОДС 124; ■ визнали доходами майбутніх періодів згідно з пунктом 2 розділу II НП(С)БОДС 128; ■ вилучили з доходу поточного періоду як такі, що спрямовані на покриття витрат, уключених до первісної вартості необоротних активів згідно зі НП(С)БОДС 121, 122 та спрямовані на видатки капітального характеру. 	
Інші доходи від обмінних операцій	2050	<p>Відображаються інші доходи за обмінними операціями, які не розкрито у статтях за рядками 2010-2040 (п. 2 розд. II Порядку № 307).</p> <p>В даному рядку наводять доходи, суми яких обліковуються на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». А саме доходи, нараховані:</p> <p>а) за ККД:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 25010300 «Плата за оренду майна бюджетних установ». Також суми, зараховані до складу цього виду доходів звітного періоду із субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» у зв'язку з наданням орендарю послуг оренди, вартість яких він оплатив наперед (р. 9.13 Типової кореспонденції); ■ 25020400 «Кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти як за державним замовленням, так і на умовах фінансової підтримки». Також суми, зараховані до складу цього виду доходів звітного періоду із субрахунку 6911 «Доходи майбутніх періодів» у зв'язку з тим, що майнові права на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопії ви передали покупцю, за які він сплатив кошти наперед (р. 9.13 Типової кореспонденції); <p>б) за операціями з дооцінки та відновлення корисності активів;</p> <p>в) як курсові різниці у разі збільшення курсу іноземної валюти.</p>
	<p>Тобто наводяться суми, які списують в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» та К-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».</p>	
	<p>В рядку не відображаються надходження, застереження щодо яких наведені у цій Таблиці до статті «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» (рядок 2020), зокрема, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ не визнані доходами від обмінних операцій згідно з пунктом 2.1 розділу II НП(С)БОДС 124; ■ визнані доходами майбутніх періодів згідно з пунктом 2 розділу II НП(С)БОДС 128; 	
	<ul style="list-style-type: none"> ■ вилучені з доходу поточного періоду як такі, що спрямовані на покриття витрат, уключених до первісної вартості необоротних активів згідно зі НП(С)БОДС 121, 122 (р. 1.8, 2.4 Типової кореспонденції) та спрямовані на видатки капітального характеру. 	

Усього доходів від обмінних операцій	2080	Підсумок доходів від обмінних операцій, що наведені у рядках 2010-2050 розділу I Звіту згідно з пунктом 14 Методрекоме́ндацій № 1170: р. 2080 граф 3 і 4 = р. 2010 + р. 2020 + р. 2030 + р. 2040 + р. 2050 граф 3 і 4.
---	------	---

Доходи від необмінних операцій бюджетних установ формуються з податкових та не-податкових надходжень, трансфертів та інших доходів, що знаходять своє відображення в рядках 2090 – 2130.

У статті «Надходження до державних цільових фондів» відображаються надходження до державних цільових фондів від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші надходження.

У статті «Трансферти» відображаються доходи від отримання суб'єктом державного сектору трансфертів.

У статті «Інші доходи від необмінних операцій» відображаються інші доходи від необмінних операцій, які не наведені у статтях 2090-2120 Звіту про фінансові результати, зокрема доходи розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг). Бюджетні установи заповнюють статтю 2130 Інші доходи від необмінних операцій, порядок її заповнення наведено нижче.

Порядок заповнення розділу I «Фінансовий результат діяльності» – Інші доходи від необмінних операцій наведено нижче.

Назва статті	Код рядка	Зміст
У статтях за рядками 2090-2120 бюджетні установи ставлять прочерк		
Інші доходи від необмінних операцій	2130	Відображаються доходи від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг) (п. 2 розд. II Порядку № 307). Наводиться інформація про доходи, отримані у грошовій та натуральній формі, суми яких обліковуються на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями», які нараховані у разі безоплатного надходження активів, робіт (послуг) за ККД: 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки»; 25020200 «Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів із відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб».
Усього доходів від необмінних операцій	2170	Підсумовані доходи від необмінних операцій, які зазначені за відповідними статтями у рядках 2090-2130 граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 15 Методрекоме́ндацій № 1170): р. 2170 граф 3 і 4 = р. 2090 + р. 2100 + р. 2110 + р. 2120 + р. 2130 граф 3 і 4.
Усього доходів	2200	Підсумовані показники статей «Усього доходів від обмінних операцій» (рядок 2080) та «Усього доходів від необмінних операцій» (рядок 2170) граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 16 Методрекоме́ндацій № 1170): р. 2200 граф 3 і 4 = р. 2080 + р. 2170 граф 3 і 4.

Інформація про витрати бюджетної установи наводиться у розділах I. «Фінансовий

результат діяльності» та IV. «Елементи витрат за обмінними операціями» Звіту про фінансові результати (ф. № 2-дс).

Інформація про витрати бюджетної установи формується у бухгалтерському обліку за НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Витрати у розділі I «Фінансовий результат діяльності»

Пункт перший розділу II НП(С)БОДС 135 поділяє витрати на дві групи— витрати за обмінними операціями та витрати за необмінними операціями. У складі цих груп групуються витрати за елементами з узагальненням за напрямками діяльності, за якими проводились відповідні витрати (п. 2, 3 розд. II Стандарту 135).

У розділі I Звіту ф. № 2-дс наводиться інформація про витрати також за двома групами:

Витрати за обмінними операціями;

Витрати за необмінними операціями.

У такій послідовності і розглянемо, яку інформацію розкривати за кожною групою витрат, керуючись Порядком № 307.

У складі групи «Витрати за обмінними операціями» їх елементи зазначають у розділі I Звіту ф. № 2-дс за статтями, яким відповідають рядки 2210-2250. Інформацію про підсумовані показники статей цієї групи доходів наводять у рядку 2290. Підсумок визначається згідно з пунктом 17 Методрекомедації № 1170.

Порядок заповнення розділу I «Фінансовий результат діяльності» - Витрати за обмінними операціями наведено в таблиці.

Назва статті	Код рядка	Зміст
Витрати за обмінними операціями		
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	<p>Наводиться інформація про витрати, проведені під час виконання:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ програм за загальним фондом; ■ програм за спеціальним фондом, але лише тих, які виконувались коштом інших надходжень цього фонду. <p>Включаються суми проведених витрат, які обліковуються згідно з Порядком застосування плану рахунків, Типовою кореспонденцією та Рекомендаціями на субрахунках:</p> <p>а) 8011 «Витрати на оплату праці» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 2110 «Оплата праці»; ■ 2720 «Стипендії»; ■ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» - видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я; <p>б) 8012 «Відрахування на соціальні заходи» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 2120 «Нарахування на оплату праці»; ■ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» - нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я; <p>в) 8013 «Матеріальні витрати» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; ■ 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»;

		<ul style="list-style-type: none"> ■ 2230 «Продукти харчування»; ■ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»; ■ 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення»; ■ 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв»; ■ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм». Винятком є видатки на оплату праці та нарахування на фонд оплати праці і соціальне забезпечення працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я. Адже їх обліковують на субрахунках 8011 «Витрати на оплату праці» та 8012 «Відрахування на соціальні заходи».
<p>Відстежте, аби сюди не потрапили:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ витрати на відрядження, проведені за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»; ■ суми поточних витрат, що відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 формують первісну вартість об'єктів необоротних активів, за КЕКВ: <ul style="list-style-type: none"> – 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); – 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); – 2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів). <p>Сума цих витрат відображається у складі незавершених капітальних інвестицій за рядком 1030 Активу Балансу ф. № 1-дс.</p>		
		г) 8014 «Амортизація» (КЕКВ не визначений).
<p>Наводиться підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунків:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 8011 «Витрати на оплату праці»; ■ 8012 «Відрахування на соціальні заходи»; ■ 8013 «Матеріальні витрати»; ■ 8014 «Амортизація». 		
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	<p>Відображаються витрати, пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг, виконанням робіт (п. 2 розд II Порядку № 307).</p> <p>Тут наводяться суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковують на субрахунках —</p> <p>а) 8111 «Витрати на оплату праці» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 2110 «Оплата праці»; ■ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» — видатки на оплату праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я; <p>б) 8112 «Відрахування на соціальні заходи» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 2120 «Нарахування на оплату праці»;

Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	<ul style="list-style-type: none"> ■ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм» — нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів, наукових установ та закладів охорони здоров'я, в) 8113 «Матеріальні витрати», у т. ч. суми нестач і втрат від псування запасів, віднесених на рахунок установи також у межах установлених норм природних втрат (р. 3.16 Типової кореспонденції) за КЕКВ: <ul style="list-style-type: none"> ■ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»; ■ 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали»; ■ 2230 «Продукти харчування»; ■ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»;
<p>Відстежте, аби сюди не потрапили —</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ витрати на відрядження, проведені за КЕКВ 2250 «Видатки на відрядження»; ■ суми поточних витрат, що відповідно до НП(С)БОДС 121, 122 формують первісну вартість об'єктів необоротних активів за КЕКВ: <ul style="list-style-type: none"> 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів); 		
<p>2260 «Видатки та заходи спеціального призначення» (в частині придбання інших необоротних матеріальних активів). Сума цих витрат відображається у складі незавершених капітальних інвестицій за рядком 1030 Активу Балансу ф. № 1-дс.</p>		
<p style="text-align: center;">д) 8115 «Інші витрати» (КЕКВ не визначений).</p>		
<p>Тут зазначається підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунків:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 8111 «Витрати на оплату праці»; ■ 8112 «Відрахування на соціальні заходи»; ■ 8113 «Матеріальні витрати»; ■ 8114 «Амортизація»; ■ 8115 «Інші витрати». 		

Витрати з продажу активів	2230	<p>Відображається собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов'язані з реалізацією майна (п. 2 розд II Порядку № 307). Наводиться суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковують на субрахунках:</p> <p>а) 8211 «Собівартість проданих активів» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 2110 «Оплата праці»; – 2120 «Нарахування на оплату праці»; – 2200 «Використання товарів і послуг»; <p>б) 8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна» за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)». Зокрема, витрати з:</p> <ul style="list-style-type: none"> – проведення експертної оцінки транспортних засобів; – виготовлення технічної документації на земельні ділянки; – виготовлення експертних висновків; – оплати послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб та суб'єктів господарювання) тощо.
<p>Тут зазначається підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунків:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 8211 «Собівартість проданих активів»; ■ 8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна». 		
Фінансові витрати	2240	<p>Відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами та інші витрати, пов'язані із запозиченнями (п. 2 розд II Порядку № 307). Тут наводяться суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковують на субрахунку 8311 «Фінансові витрати» за КЕКВ:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ 2410 «Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань»; ■ 2420 «Обслуговування зовнішніх боргових зобов'язань».
<p>Тут зазначається підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8311 «Фінансові витрати».</p>		
Інші витрати за обмінними операціями	2250	<p>Відображають витрати, які не відображені у статтях за рядками 2210-2240 (п. 2 розд II Порядку № 307). Наводяться суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковуються на субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» за КЕКВ:</p> <p>а) 2250 «Видатки на відрядження»;</p> <p>б) 2800 «Інші поточні видатки». Зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> – втрати, пов'язані зі зменшенням корисності активу; – втрати за активами й зобов'язаннями, зумовлені зміною курсу гривні до іноземної валюти; – суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо;

Інші витрати за обмінними операціями	2250	– залишкову чи первісну вартість об'єктів основних засобів, нематеріальних активів у разі їх списання з балансу; – списані суми, на які первісна вартість запасів перевищувала чисту вартість їх реалізації
Тут зазначається підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».		
Усього витрат за обмінними операціями	2290	Наводиться підсумована інформація про витрати за обмінними операціями, проведеними установою за звітний період, яка наведена за відповідними статтями у рядках 2210-2250 граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 17 Методрекомендацій № 1170): р. 2290, графи 3 і 4 = р. 2210 + р. 2220 + р. 2230 + р. 2240 + р. 2250, графи 3 і 4.

У складі групи витрат за необмінними операціями їх елементи у розділі I Звіту ф. № 2-дс зазначаються за статтями, яким відповідають рядки 2300-2310. Інформацію про підсумовані показники статей цієї групи доходів наводять у рядку 2340. Визначається підсумок згідно з пунктом 18 Методрекомендацій № 1170.

Порядок заповнення розділу I «Фінансовий результат діяльності» - Витрати за необмінними операціями наведено нижче.

Назва статті	Код рядка	Зміст
Витрати за необмінними операціями		
Трансферти	2300	Відображаються витрати за наданими трансфертами (п. 2 розд II Порядку № 307). Наводяться суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковують на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ: <ul style="list-style-type: none"> ■ 2600 «Поточні трансферти»; ■ 2700 «Соціальне забезпечення» за виключенням витрат за КЕКВ 2720 «Стипендії»; ■ 2280 «Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм».
Тут зазначається підсумок витрат, списаних в останній день звітного кварталу за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».		
Інші витрати за необмінними операціями	2310	Відображаються інші витрати за необмінними операціями (п. 2 розд. II Порядку № 307). У цій статті наводяться суми витрат, які згідно з Порядком застосування плану рахунків та Рекомендаціями обліковують на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями» за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки».
Таким чином зазначається підсумок витрат, за Д-т субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» та К-т субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».		

Усього витрат за необмінними операціями	2340	Підсумовуються витрати за необмінними операціями, проведеними установою за звітний період та наведеними за відповідними статтями у рядках 2300, 2310 граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 18 Методрекомедацій № 1170): р. 2340, графи 3 і 4 = р. 2300 + р. 2310, графи 3 і 4.
Усього витрат	2380	Відображаються підсумовані показники статей «Усього витрат за обмінними операціями» (рядок 2290) та «Усього витрат за необмінними операціями» (рядок 2340) граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 19 Методрекомедацій № 1170): р. 2380, графи 3 і 4 = р. 2290 + р. 2340, графи 3 і 4.
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	Зазначається різниця між доходами, наведеними у статті «Усього доходів» (рядок 2200), та витратами, зазначеними у статті «Усього витрат» (рядок 2380) граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 20 Методрекомедацій № 1170): р. 2390, графи 3 і 4 = р. 2200 – 2380, графи 3 і 4. У цьому рядку показник може бути додатним (профіцит) або від'ємним (дефіцит).

Результатом складання Звіту ф. № 2-дс є визначення профіциту/дефіциту за звітний період, який розраховується як різниця між статтями «Усього доходів» (рядок 2200) та «Усього витрат» (рядок 2380) розділу I Звіту ф. № 2-дс.

У розділі II Звіту ф. № 2-дс звітного кварталу наводиться інформація не про витрати, а про фактичні видатки. Адже у пункті 2 розділу II Порядку № 307 йдеться про те, що у статтях 2420-2520 розділу II Звіту ф. № 2-дс відображають суми видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів у розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний та попередній звітний періоди.

Інформація про видатки відображається в Картках аналітичного обліку фактичних видатків (форма затверджена наказом Мініну від 29.06.2017 № 604). Підсумовані дані наводять у графі 3 «За звітний період» лише у тому рядку, який передбачений для відомчої класифікації бюджету, зазначеної у кошторисі установи. А до графі 4 «За аналогічний період попереднього року» заноситься показник графі 3 «За звітний період» Звіту ф. № 2-дс.

У розділі IV «ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ Звіту ф. № 2-дс розкривається інформація про елементи витрат за обмінними операціями. Розшифровуються показники, які визначені у розділі I Звіту ф. № 2-дс, а саме - показник статті «Усього витрат за обмінними операціями» (рядок 2290).

Порядок заповнення розділу IV «Елементи витрат за обмінними операціями» наведено нижче.

Назва статті	Код рядка	Зміст
Витрати на оплату праці	2820	Відображаються витрати на оплату праці, проведені установою під час виконання бюджетних програм (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців тощо) (п. 2 розд II Порядку № 307).
Відрахування на соціальні заходи	2830	Відображаються суми, витрачені та відраховані на соціальні заходи, нараховані в процесі основної діяльності та на виконання програм (оплата праці працівників) (п. 2 розд II Порядку № 307).

Матеріальні витрати	2840	Відображаються матеріальні витрати, проведені установою протягом першого півріччя поточного року. Зокрема, витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо (п. 2 розд II Порядку № 307).
Амортизація	2850	Відображається сума нарахованої амортизації активів, використовуваних у процесі основної діяльності установи та на виконання програм, не пов'язаних із її основною діяльністю (п. 2 розд II Порядку № 307). А саме підсумок нарахованої амортизації: основних засобів; інших необоротних матеріальних активів; інвестиційної нерухомості; довгострокових біологічних активів; нематеріальних активів. Показник цього рядка повинен дорівнювати сумі залишків субрахунків 8014 та 8114, списаних у кінці звітнього періоду на К-т субрахунку 5511, які включено до рядків 2210 та 2220 розділу I Звіту № 2-дс.
Інші витрати	2860	Відображаються інші витрати, які не відображені у статтях за рядками 2820-2850 (п. 2 розд II Порядку № 307).
Усього	2890	Відображаються підсумовані показники витрат, наведених у статтях за рядками 2820-2860 граф 3 і 4 розділу I Звіту ф. № 2-дс (п. 27 Методрекомедацій № 1170): р. 2890, графи 3 і 4 = р. 2820 + р. 2830 + р. 2840 + р. 2850 + р. 2860, графи 3 і 4. Показник цього рядка повинен відповідати показнику статті «Усього витрат за обмінними операціями» (п. 28 Методрекомедацій № 1170): р. 2290, графи 3 і 4 = р. 2890, графи 3 і 4.

ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ФОРМА № 3-ДС)

Звіт про рух грошових коштів (№ 3-дс) призначений для відображення руху грошових коштів бюджетних установ за звітний період.

Особливості заповнення розділу I «Рух коштів у результаті операційної діяльності» у Звіті про рух грошових коштів визначено Порядком № 307, а зв'язок між показниками Звіту наведено в Методрекомедаціях № 1170.

У розділі I Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті операційної діяльності на основі суми надходжень від операційної діяльності та суми витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на субрахунках бухгалтерського обліку. Операційна діяльність, згідно з Порядком № 307, включає такі види надходжень:

- ◆ бюджетні асигнування (крім цільового фінансування), спрямовані на виконання бюджетною установою своїх повноважень й утримання апарату;
- ◆ надходження від надання послуг (виконання робіт);
- ◆ від продажу активів (крім необоротних активів);
- ◆ інші надходження від обмінних операцій;
- ◆ податкові й неподаткові надходження, трансферти, надходження до державних цільових фондів;
- ◆ інші надходження від необмінних операцій, включаючи надходження від

безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), у т.ч. надходження в натуральній формі;

- ◆ інші надходження, що включають кошти, отримані установою в тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому розподілу, виплаті працівникам, перерахуванню за призначенням.

У розділі II Звіту про рух грошових коштів визначається рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності на основі аналізу змін у статтях Балансу «Основні засоби», «Інвестиційна нерухомість», «Нематеріальні активи», «Незавершені капітальні інвестиції», «Довгострокові біологічні активи», «Довгострокові фінансові інвестиції», «Поточні фінансові інвестиції».

Витрати від операційної діяльності включають:

- ◆ витрати на виконання бюджетних програм;
- ◆ витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт);
- ◆ витрати, пов'язані з реалізацією активів;
- ◆ інші витрати за обмінними операціями;
- ◆ трансферти;
- ◆ інші витрати за необмінними операціями: інші витрати (використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальший їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням).

Чистий рух коштів від операційної діяльності (рядок 3195) дорівнює різниці між доходами (рядок 3095 «Усього надходжень від операційної діяльності») і витратами (рядок 3190 «Усього надходжень від операційної діяльності»).

У розділі III Звіту про рух грошових коштів відображають рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності, який визначається на основі змін у статтях балансу, пов'язаних із фінансовою діяльністю (розділи Балансу «Зобов'язання», «Забезпечення»). Відповідно до Порядку № 307, у рядку 3045 «Інші надходження від необмінних операцій» відображають ті надходження від операційної діяльності, що не включені до попередніх статей 3020–3040 Звіту про рух грошових коштів. Зокрема це й надходження від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), у т.ч. надходження в натуральній формі.

Водночас у кінці Форми № 3-дс є два рядки (без номера, позначені як «*Довідково»), призначені для відображення надходжень і витрат у натуральній формі.

Цільове фінансування, за рахунок якого придбали необоротні активи, і дохід, отриманий від їх реалізації, відображають у р. II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» Форми № 3-дс.

Згідно з Порядком № 307, до надходжень від інвестиційної діяльності включається:

- ◆ цільове фінансування;
- ◆ надходження від продажу фінансових інвестицій (акцій, часток, боргових зобов'язань);
- ◆ надходження від продажу основних засобів (крім доходів від продажу майна, що зараховуються до бюджету), інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, незавершеного будівництва, довгострокових біологічних активів. Зважаючи на норми Порядку № 307, сюди ж потрапляють і доходи від продажу інших необоротних матеріальних активів.

ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ЗВІТУ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ (ФОРМА № 4-ДС)

У НП(С)БОДС 101 наведено визначення терміна «власний капітал»: це частина в активах суб'єкта держсектора, що залишається після вирахування зобов'язань.

Отже, у бюджетних установах під власним капіталом розуміють власні джерела утворення господарських засобів, які забезпечують безперервну діяльність установи, тобто величина власного капіталу є сумою вартісного вираження внесеного капіталу і фінансових результатів та переоцінок.

Звіт про власний капітал (ф № 4-дс) включає такі статті:

- ◆ Внесений капітал
- ◆ Капітал в дооцінках
- ◆ Фінансовий результат
- ◆ Капітал у підприємства
- ◆ Резерви
- ◆ Цільове фінансування

Внесений капітал – це капітал розпорядників бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління (розд. III Порядку № 307). Таке визначення співзвучне нормі ст. 137 Господарського кодексу України, згідно з якою при здійсненні некомерційної діяльності (а саме такою діяльністю займаються бюджетні установи) за суб'єктом господарювання – власником (уповноваженим ним органом) закріплюється майно на праві оперативного управління.

Відповідно до Порядку № 1219 на субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» збільшення внесеного капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління.

Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів формується як ресурс для придбання об'єктів НМА та відображає їх первісну вартість. Його розмір може змінюватися на величину цільового фінансування на придбання та поліпшення необоротних матеріальних активів (далі – НМА) у вигляді бюджетних асигнувань капітального характеру, безоплатного приймання-передачі таких об'єктів за внутрішніми операціями в межах органу управління, при виявленні надлишків НМА, що придатні до експлуатації.

Звіт про власний капітал (№ 4-дс) є річною формою звітності.

Звіт про власний капітал відображає інформацію про суми, на які коригували залишки на початок року внесеного капіталу та капіталу у дооцінках, дані про коригування суми залишку субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» на початок року, якщо таке коригування проводили.

Дані про рух власного капіталу показують у графах 3-9 у дужках або зі знаком «мінус», якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Зазначену операцію відображають у Звіті про власний капітал (№ 4-дс) як зміни в капіталі протягом звітного бюджетного року в рядку 4030 «Інші зміни»:

- ◆ у графі 3 цього рядка відображають суму коригування зі знаком «плюс»;
- ◆ у графі 5 цього рядка відображають суму коригування зі знаком «мінус».

У рядку 4030 «Інші зміни» графи 5 форми № 4-дс показують, зокрема, коригування фінансового результату, пов'язані з:

- ◆ отриманням (переданням), списанням основних засобів і нематеріальних активів у межах одного суб'єкта управління;
- ◆ включенням поточних витрат, здійснених у попередніх періодах до первісної вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- ◆ реалізацією запасів, придбаних у попередніх роках;
- ◆ списанням нестач запасів, придбаних у попередніх роках;
- ◆ списанням дебіторської, депонентської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, тощо.

Дооцінку (уцінку) нефінансових активів бюджетної установи у Звіті № 4-дс відображають у графі «Капітал в дооцінках» за відповідними рядками 4100-4130. Запис цих операцій в обліку відображається на субрахунках 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів». Фінансовий результат бюджетної установи – визначення результатів виконання кошторису на звітну дату. Доходи і витрати при цьому списуються на фінансовий результат звітного періоду. Бухгалтерські записи, якими доходи і витрати закриваються на фінрезультат:

- ◆ закрито рахунки доходів: Дт 7011-7511 – Кт 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;
- ◆ закрито рахунки витрат: Дт 5511 – Кт 8011-8511.

Загальний результат виконання кошторису за весь бюджетний період, тобто сальдо субрахунку 5511, переносять до накопичених результатів виконання кошторису (пп. 6.7, 6.8 Типової кореспонденції):

- ◆ у разі перевищення доходів над витратами формується профіцит: Дт 5511 – Кт 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»;
- ◆ у разі перевищення витрат над доходами формується дефіцит: Дт 5512 – Кт 5511.

Сальдо за субрахунком 5511 відображають у Балансі у рядку 1420 «Фінансовий результат».

Інформація, що розкривається у Звіті про власний капітал, за рядками 010 «Залишок на початок року» та 190 «Залишок на кінець звітного періоду» має відповідати показникам Балансу в розділі I пасиву за графами 3 і 4.

ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (ФОРМА № 5-ДС)

Примітки до річної фінансової звітності – є формою фінансового звіту, що надає додаткові дані користувачам фінансової звітності та пояснення показникам, відображеним в інших формах.

Для складання Приміток передбачена типова форма 5-дс, затверджена наказом Мініфіну від 29.11.2017 р. № 977 зі змінами (наказ Мініфіну від 09.12.2021р. № 654).

Призначення приміток до річної фінансової звітності (далі – Примітки) бюджетної установи – це розкриття інформації (п. 7 і п. 8 розд. XI НП(С)БОДС 101):

- ◆ яка відсутня у інших формах фінансової звітності, але вимагається НП(С)БОДС (такі вимоги наводяться у кінці кожного стандарту). Прикладом такої інформації є дані по позабалансовим рахункам, що не входять до Балансу (форми № 1-дс);
- ◆ результати додаткового аналізу статей звітності, аби вони були більш зрозумілі та доречні;
- ◆ зміст події, що відбулася після дати балансу та оцінку їхнього впливу на фінансовий результат або обґрунтування його відсутності чи неможливості такої оцінки. Також наводиться інформація про події після дати балансу, які не

потребують коригування фінансової звітності;

- ◆ виконання бюджету (кошторису), а саме: щодо різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період (з урахуванням змін) і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини їхнього виникнення, причини коригувань уже затверджених показників кошторису протягом звітного періоду;
- ◆ виконання бюджету щодо наданих кредитів, взаємних розрахунків бюджетів, цінних паперів, фінансування бюджету. Також у Примітках наводиться інформація про операції пов'язаних сторін, якщо такі є. Це інформація про: види та обсяги операцій пов'язаних сторін (їхню частку), характер відносин між такими пов'язаними сторонами; про суми дебіторської/кредиторської заборгованості за такими операціями.

Як визначено НП(С)БОДС 101, у Примітках розкривається інформація:

- ◆ яка не наведена безпосередньо у фінзвітності, але є обов'язковою згідно з відповідними НП(С)БОДС;
- ◆ що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності;
- ◆ про зміст події, що відбулася після дати балансу, та оцінку її впливу на фінрезультат або обґрунтування щодо неможливості проведення такої оцінки;
- ◆ події після дати балансу, які не потребують коригування статей фінзвітності; виконання бюджету (кошторису) щодо: різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період з урахуванням змін і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини її виникнення;
- ◆ причини відхилення затверджених показників плану на звітний період від остаточно скоригованих показників плану на звітний період з урахуванням змін;
- ◆ виконання бюджету (кошторису), а саме: щодо різниці між остаточно скоригованими показниками плану на звітний період (з урахуванням змін) і фактичними сумами виконання (касовими видатками) та причини їхнього виникнення, причини коригувань уже затверджених показників кошторису протягом звітного періоду;
- ◆ виконання бюджету щодо наданих кредитів, взаємних розрахунків бюджетів, цінних паперів, фінансування бюджету. Також у Примітках наводиться інформація про операції пов'язаних сторін, якщо такі є. Це інформація про: види та обсяги операцій пов'язаних сторін (їхню частку), характер відносин між такими пов'язаними сторонами; про суми дебіторської/кредиторської заборгованості за такими операціями.

Стандартна форма Приміток не дає можливості навести всю наведену вище інформацію, тому потрібні пояснення, додатковий аналіз може бути здійснений і у довільній формі як додаток до будь-якого з 4-х основних фінансових звітів. Крім того, на відміну від інших форм річної фінансової звітності у Примітках дозволяється вводити додаткові рядки (п. 6 розділ I Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, наказ Мініфіну від 28.02.2017 р. № 307).

На відміну від інших форм фінансової звітності для складання Приміток за формою № 5-дс не передбачено окремих пояснень щодо заповнення. Керуватися потрібно більше загальною логікою подання перших чотирьох фінансових звітів та прикінцевими положеннями окремих НП(С)БОДС, зокрема:

розд. VII «Розкриття інформації про основні засоби у Примітках до фінансової звітності» НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»;

розд. VII «Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у Примітках до фінансової звітності» НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»;

розд. V «Розкриття інформації про запаси у Примітках до фінансової звітності» НП(С)БОДС 123 «Запаси»;

розд. IV “Розкриття інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій”
НП(С)БОДС 124 “Доходи”;

розд. V “Розкриття інформації про витрати у Примітках до фінансової звітності”
НП(С)БОДС 135 “Витрати”.

Крім того, за наявності операцій пов'язаних сторін у Примітках наводиться інформація: про види та обсяги таких операцій (сума або частка у загальному обсязі) та характер відносин між такими пов'язаними сторонами; суми дебіторської та кредиторської заборгованості за операціями пов'язаних сторін. Слід зауважити, що у більшості випадків замість введення додаткових рядків до Приміток відповідна інформація наводиться у Пояснювальній записці (додаток 10 до Порядку, затвердженого наказом Мінфіну від 24.01.12 р. № 44).

Також, слід звертати увагу ще на узгодженість показників форми 5-дс з показниками решти чотирьох форм фінзвітності, адже Примітки здебільшого є розшифровкою окремих рядків форм 1-дс та 2-дс. У цьому керуємося Методичними рекомендаціями з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, які затверджені наказом Мінфіну від 28.12.2017 р. № 1170; Методологічні роз'яснення проблемних питань складання та подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Після заповнення форма 5-дс, як і інші форми фінзвітності підписується керівником установи і головним бухгалтером. На форми фінансової звітності в АС “Є-Звітність” накладають кваліфікований електронний підпис.

Примітки складаються з 13 розділів, особливості заповнення кожного з них визначаються відповідними стандартами обліку в державному секторі.

Розділ I. Основні засоби. Розділ містить інформацію за кожною групою ОЗ: про залишки на початок та кінець року, проведені переоцінки, надходження і вибуття ОЗ протягом року, зменшення/відновлення корисності, нараховану амортизацію та інші зміни, які відбулися протягом року.

Також тут зазначаються діапазони корисного використання кожної групи ОЗ. Виокремлення інформації про ОЗ за групами (рядки 010–170) відповідає класифікації згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженим наказом Мінфіну від 31.12.13 р. № 1203 (субрахунки рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи»).

Графи 12, 17 та 18 стосуються амортизації. У графі 12 «Нарахована амортизація за звітний рік» наводять суми амортизації, нарахованої у звітному періоді на ОЗ (за кожною групою) та відображеної на відповідних субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

Згідно з Методологічними роз'ясненнями проблемних питань складання та подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (далі – роз'яснення ДКС) сума амортизації, нарахована на ОЗ, які передавалися у порядку внутрівідомчої передачі, відображається:

установою, що передавала ОЗ, – у графах 8 «Вибуття за рік – накопичена амортизація» та 12; установою, що отримала такі ОЗ, – у графі 10 «Надійшло за рік – знос».

У графах 17 та 18 «Діапазон корисного використання» наводять найменший та найбільший строки корисного використання активів у роках за кожною групою ОЗ. Для заповнення цих граф треба скористатися, крім загальних інформаційних джерел, описом інвентарних карток з обліку ОЗ або інвентарним списком ОЗ, або іншими можливостями програмного облікового забезпечення.

Якщо ж технічних можливостей немає, то аналізується інформація за Інвентарними картками обліку об'єкта ОЗ, форма яких затверджена наказом Мініну від 13.09.16 р. № 818.

Загалом, строк корисного використання кожного необоротного активу визначається відповідно до прийнятої в установі облікової політики, яка в частині цих строків розробляється на підставі Типових строків корисного використання ОЗ суб'єктів державного сектору, наведених у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Мініну від 23.01.15 р. № 11, та враховує специфічні особливості використання ОЗ в установі.

У розділі I Приміток відображається сума ліквідаційної вартості, яка визначалася протягом звітнього періоду за об'єктами, що мають потенціал корисності та експлуатуються в установі, але залишкова вартість яких дорівнює нулю. Загальна сума такої ліквідаційної вартості, визначена у звітному році за кожною групою ОЗ, відображається у графі 13 «Інші зміни за рік – первісна (переоцінена) вартість» (роз'яснення ДКС).

Алгоритм заповнення розділу I. Основні засоби наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ I Основні засоби		
Залишок на початок року		
Первісна (переоцінена) вартість	гр. 3	Дані по залишку по однойменних рахунках основних засобів (Дт 1010 – Дт 1018) та інших необоротних матеріальних активів (Дт 1111 – Дт 1118).
Знос	гр. 4	Дані можна взяти з відомості з нарахування амортизації за рік. Загальна сума зносу має співпасти з залишками по рахунках Кт 1411 + Кт 1412 + Кт 1414. Знос не нараховують і ставимо прочерк по таких об'єктах: земельні ділянки, музейні цінності, природні ресурси: згідно НП(С)БОДС 121 "Основні засоби" вони не амортизуються.
Пояснення щодо інших граф		
Переоцінка	гр. 5-6	Якщо переоцінка проводилась (був залучений експерт-оцінювач), то у даних графах показується сума збільшення "+" (зменшення "-") первісної вартості (гр. 5) та накопиченого зносу (гр. 6). Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) переоцінці не підлягають.
Вибуття	гр.7-8	Первісну вартість об'єктів, які надійшли (вибули) показується у гр. 7 (9), а їх знос у гр. 8 (10).
Надійшло	гр. 9-10	Якщо установа отримала ОЗ за операціями з внутрішньої передачі, то сума нарахованої амортизації відображається у гр. 10 "Надійшло за рік, знос", а установа, яка передала, - у гр. 8 "Вибуло" (Роз'яснення ДКСУ). Додатково інформація розкривається у ряд. 193-194 цього розділу.

Зменшення корисності	гр. 11-12	Більшість установ тестування на зменшення корисності не проводять, хоча й є правила щодо нього у НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів». Якщо його проводили, то показуємо збільшення або відновлення первісної вартості (гр. 11) та зносу (гр. 12). Провести зменшення корисності можна, наприклад при зменшенні ринкової вартості активу. На відміну від переоцінки воно не потребує залучення експерта-оцінювача й може проводитись на основі розрахунків самого бухгалтера.
Інші зміни за рік	гр. 13-14	Це зміни первісної вартості (гр. 13) та зносу (гр. 14), наприклад внаслідок проведення поліпшення, модернізації, реконструкції основних засобів, переведення операційної нерухомості до складу інвестиційної нерухомості, виправлення внаслідок уточнення первісної вартості об'єкта тощо. Тут же відображається ліквідаційна вартість, яка визначена у звітному році (гр. 13) (Роз'яснення ДКСУ).
Залишок на кінець року	гр. 15-16	Заповнюємо аналогічно залишку на початок (див. вище).
Діапазон корисного використання		
Від	гр. 17	Вказуємо мінімальні строки корисного використання по кожній з груп активів. Рекомендуємо взяти з наказу про облікову політику ті строки, які використовуються для амортизації (Роз'яснення ДКСУ). Щодо МНМА, то по них строки використання, як правило, не визначаються. У сумі по ряд. 180 слід навести мінімальну цифру по всій цій колонці. Діапазон корисного використання визначається в роках (Роз'яснення ДКСУ). Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, наказ Мінфіну від 23.01.2015 року № 11.
До	гр. 18	Вказуємо максимальний строк використання по кожній з груп активів. Якщо вони відсутні у документах на введення в експлуатацію, то можна поставити прочерки. У сумі по ряд. 180 слід навести максимальну цифру по всій цій колонці.
Усього	ряд. 180	Суми мають бути: <ul style="list-style-type: none"> ■ по первісній вартості у гр. 3 (гр. 15) – співпадати з ряд. 1001 + 1010 гр. 3 (гр. 4) форми № 1-дс ■ по зносу у гр. 4 (гр. 16) – співпадати з ряд. 1002 + 1012 гр. 3 (гр. 4) форми № 1-дс.
Додаткові рядки		
Вартість ОЗ, які вибули (безоплатна передача, продаж, крадіжка, нестача, списання як непридатних)	181-185	Заповнюємо на основі оборотних відомостей або й первинних документів, якщо основні засоби вибували з вказаних причин.

Збільшення вартості ОЗ внаслідок придбання, реконструкції (добудови, дообладнання), безоплатного отримання, отримання благодійних грантів, дарунків	186-189	Заповнюємо на основі оборотних відомостей або й первинних документів, якщо основні засоби надходили з вказаних причин.
Вартість ОЗ, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження права власності, користування та розпорядження	190	Заповнюємо лише тоді, коли в установи є документи, на підставі яких такі обмежувальні заходи були впроваджені. Так як іншого не вказано, то використовуємо первісну вартість. Також по цих об'єктам вказуємо знос у ряд. 196.
Залишкова вартість ОЗ, що тимчасово не використовуються	191	Вказуємо залишкову вартість ОЗ, які перебувають на реконструкції, консервації. Їх слід взяти з тих документів (наказів, актів), якими оформлялось виведення ОЗ з експлуатації.
Вартість повністю амортизованих ОЗ які продовжують використовуватись	192	Слід вказати вартість (первісну) тих об'єктів, у яких залишкова вартість стала нульовою або ж дорівнює раніше визначеній ліквідаційній вартості з причини повної амортизації. Відповідно до НП(С)БОДС 121, якщо залишкова вартість стала нульовою, то слід визначити ліквідаційну вартість. Збільшення первісної вартості на суму ліквідаційної відображається за Дт 10 "Основні засоби" Кт 51 "Внесений капітал" (див. Роз'яснення ДКС).
Вартість ОЗ, які утримуються для продажу, передачі без оплати	193	Вказуємо первісну вартість тих ОЗ, які планується продати. Підстава – накази по установі.
Вартість безоплатно отриманих основних засобів	194-195	Вказуємо первісну вартість тих об'єктів ОЗ, які були одержані внаслідок благодійної допомоги, безоплатних передач, як подарунок.
Знос основних засобів, щодо яких існують обмеження права власності, користування та розпорядження	196	Див. пояснення до ряд. 190.

У розділі II «Нематеріальні активи» у розрізі видів нематеріальних активів наводиться інформація у графах 3-16 щодо залишків активів на початок та кінець року та їх рух протягом звітного періоду: переоцінка (дооцінка +, уцінка -), вибуття за звітний рік, надійшло за рік, зменшення/відновлення корисності за рік, нараховано амортизацію у звітному році, інші зміни за рік.

У графах 17, 18 «Діапазон корисного використання: від/до» – проставляють наймен-

ший/найбільший строк корисного використання, визначений бюджетною установою для відповідної групи нематеріальних активів.

Довідково наводиться інформація щодо нематеріальних активів на яких є обмеження права власності чи перебування в заставі.

Порядок заповнення розділу II. Нематеріальні активи наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ II Нематеріальні активи		
Авторське та суміжні з ним права	ряд. 200	Дані по залишку по однойменних рахунках нематеріальних активів (Дт 1211 –Дт 1216)
Права користування природними ресурсами	ряд. 210	Щодо діапазону строків корисного використання на підставі даних з наказу про облікову політику та наказів про введення конкретних об'єктів НА визначаємо строки, які наведено у додатку 2 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, наказ Мінфіну від 23.01.2015 року № 11. Мінімум 2 роки – для авторського права і суміжних прав, мінімум 5 років – для об'єктів промислової власності, відповідно до правовстановлюючих документів – для всіх інших
Права на знаки для товарів і послуг	ряд. 220	
Права користування майном	ряд. 230	
Права на об'єкти промислової власності	ряд. 240	
Інші нематеріальні активи	ряд. 250	
Усього	260	По первісній вартості та зносу має співпадати з гр. 3 (гр. 4) ряд. 1021 (форма 1-дс).
Додаткові рядки	261-266	Заповнюємо аналогічно подібним рядкам щодо основних засобів на підставі документів на обмеження використання, оформлення застави тощо.

У розділі III «Капітальні інвестиції» наводиться інформація щодо інвестицій в нефінансові активи установи у розрізі груп, що обліковувалися на початок року, проведені за звітний рік та відображені в обліку на кінець року.

Порядок заповнення розділу III. Капітальні інвестиції наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ III. Капітальні інвестиції		
Капітальні інвестиції в основні засоби	ряд. 300	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по однойменному рахунку 1311.
Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи	ряд. 310	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по однойменному рахунку 1312.

Капітальні інвестиції в нематеріальні активи	ряд. 320	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по однойменному рахунку 1313.
Капітальні інвестиції в довгострокові біологічні активи	ряд. 330	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по однойменному рахунку 1314.
Капітальні інвестиції в необоротні активи спецпризначення	ряд. 340	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по однойменному рахунку 1312 у тій частині, що стосуються необоротних активів спецпризначення.
Додатковий рядок:		
загальна сума витрат на дослідження та розробку, що включена до складу витрат звітного періоду	ряд. 351	Заповнюємо суму витрат на дослідження та розробки за даними обліку. Звертаємо увагу, що хоча витрати на дослідження й розробки не входять до капітальних інвестицій в нематеріальні активи, про що прямо сказано у п. 12 розділу II та п. 2.6 розділу VII НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи", формою передбачено саме таке складання.

Розділ IV «Виробничі запаси» відображає інформацію про наявність та рух запасів протягом року та їхні залишки на кінець року у розрізі груп запасів, готової продукції, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших активів.

Основним джерелом інформації для заповнення Розділу IV «Виробничі запаси» є звіт за попередній рік для відображення вартості запасів на початок звітного періоду та книга «Журнал - головна» бюджетної установи і оборотно-сальдові відомості по субрахунках матеріалів і продуктів харчування для відображення їх вартості на кінець звітного періоду.

Відповідно до даних з меморіальних ордерів 4, 6, 12, 13, 14 та інших у Розділі IV «Виробничі запаси» Приміток довідково наводиться інформація про:

- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову вартість запасів, відображених за відновлювальною вартістю;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу.

У графі «Вибуття» наводиться також інформація при використанні запасів на потреби установи у розрізі кваліфікаційних груп.

У Примітках також наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до пункту 5 розділу III НП(С)БОДС 123 «Запаси».

Порядок заповнення розділу IV. Виробничі запаси наведено нижче.

Найменування графи або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ IV. Виробничі запаси		
Продукти харчування	ряд. 360	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по од- нойменним рахункам 1511-1518. В якості балансової вартості відображаємо залишки по цим рахункам.
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	ряд. 370	
Будівельні мате- ріали	ряд. 380	
Пально-мастиль- ні матеріали	ряд. 390	
Запасні частини	ряд. 400	
Тара	ряд. 410	
Сировина і мате- ріали	ряд. 420	
Інші виробничі запаси	ряд. 430	
Готова продукція	ряд. 440	Заповнюємо на основі залишків і оборотів по од- нойменним рахункам 1811-1816. В якості балансової вартості відображаємо залишки по цим рахункам.
Малоцінні та швидкозношувачі предмети	ряд. 450	
Державні матері- альні резерви та запаси	ряд. 460	
Активи для роз- поділу, передачі, продажу	ряд. 470	
Інші нефінансові активи	ряд. 480	
Незавершене виробництво запасів	ряд. 490	Заповнюємо за даними субрахунку 1613 "Інше ви- робництво" у частині обліку витрат на виробництво продукції або інших запасів.
Усього	500	Сума має співпадати з ряд. 1050 + ряд. 1060 гр. 3 (гр. 4) форми 1-дс.
Додаткові рядки:		
відображені за чистою вартістю реалізації	ряд. 507	Відображаємо ті запаси, щодо яких застосовувала- ся уцінка. На дату балансу запаси за п. 1 розділу III НП(С)БОДС 123 "Запаси" мають відобразитися за найменшою з двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації (вартість, за яку їх можна реалізу- вати за мінусом витрат на таку реалізацію).

відображені за відновлювальною вартістю	ряд. 508	Відновлювальна вартість застосовується щодо запасів, які утримуються з метою безоплатного розподілу, передачі, а також ті, щодо яких не існує активного ринку, тобто не можна визначити справедливую вартість. Запаси відображаються в обліку за найменшою з двох вартостей: первісною або відновлювальною (п. 4 НП(С) БОДС 123 "Запаси"). Відновлювальна вартість – це сучасна собівартість придбання, тобто та вартість, за якою можна зараз виготовити або придбати подібний актив з поправкою на його нинішній фізичний стан.
---	----------	---

Розділ V «Фінансові інвестиції» відображає інформацію про проведені протягом року фінансові інвестиції з розподілом на довгострокові та поточні та відображає зміну їх вартості на кінець року у розрізі їх видів та відповідно до результатів обліку за рахунками:

Рахунок 26 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи»

Рахунок 41 «Розрахунки за фінансовими операціями».

Розділ не стосується більшої частки діяльності бюджетних установ, оскільки законодавством не передбачено для них акціонування.

Довідково для Розділу V «Фінансові інвестиції» наводиться інформація співставна з даними Балансу про зміни корисної вартості активів, перелік підприємств, що включені до сфери управління, про учасників спільної діяльності.

У Розділі VI «Зобов'язання» наводиться інформація про довгострокові та поточні зобов'язання бюджетної установи та доходи майбутніх періодів на початок і кінець року та за строками їх виникнення – до 12 місяців та більше 12 місяців. До складу довгострокових зобов'язань включаються зобов'язання за цінними паперами та кредитами. До складу поточних зобов'язань включаються зобов'язання за платежами до бюджету, розрахунками за товарами, роботами і послугами, з оплати праці та іншими видами розрахунків. Основним джерелом для формування інформації для Розділу VI є дані субрахунків:

Рахунку 60 «Довгострокові зобов'язання»,

Рахунку 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками»,

Рахунку 63 «Розрахунки за податками і зборами»,

Рахунку 64 «Інші поточні зобов'язання»,

Рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці»,

Рахунку 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками»,

Рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

У Розділі VII «Дебіторська заборгованість» наводиться інформація про довгострокову та поточну дебіторську заборгованість, що обліковується на:

Рахунку 20 «Довгострокова дебіторська заборгованість», Рахунку 21 «Поточна дебіторська заборгованість»,

Рахунку 27 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками»,

Рахунку 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги».

Порядок заповнення розділу VI. Зобов'язання наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ VI. Зобов'язання		
Довгострокові	600	Заповнюємо на основі даних рахунків 6011-6016. У гр. 5 "до 12 місяців ставимо знак "х", так як довгострокові зобов'язання мають строк більше 12 місяців.

Поточні	610	Заповнюємо на основі даних рахунків 6111-6117. У гр. 6 "більше 12 місяців ставимо знак "х", так як поточні зобов'язання мають строк до 12 місяців. Тут же (гр. 5) відображаються зобов'язання за коштами, отриманими в тимчасове розпорядження (Роз'яснення ДКСУ).
Доходи майбутніх періодів	620	Заповнюємо дані за рахунком 6911. Вони, до речі, можуть бути і "до 12 місяців" і "більше 12 місяців", тому у гр. 5 і 6 вказуємо відповідну суму.

Дані, що відображаються у Розділі VII характеризують суму заборгованості на кінець року з відображенням її за строками погашення – від 12 до 36 місяців. Довідково відображаються суми списання дебіторської заборгованості, стан ведення установою позовної діяльності.

Порядок заповнення розділу VII. Дебіторська заборгованість наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ VII. Дебіторська заборгованість		
Довгострокова дебіторська заборгованість	650-651	Заповнюємо на основі даних рахунків 2011-2013. У гр. 4 "до 12 місяців" ставимо позначку "х", так як довгострокова заборгованість має строк більше 12 місяців.
Поточна дебіторська заборгованість	660-661	Заповнюємо на основі даних рахунків 2110-2117. У гр. 5 "від 12 до 18 місяців" і гр. 6 "від 18 до 36 місяців" ставимо позначки "х", так як поточна заборгованість має строк до 12 місяців.

Порядок заповнення розділу VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів		
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в:	670	Усі кошти в національній валюті по групах рахунків 2211, 2213, 2215, 2311-2315 – для розпорядників.
<i>касі</i>	671	Заповнюємо на основі даних рахунків 2211 «Готівка у національній валюті» – розпорядники Також грошові документи в касі: рахунок 2213 «Грошові документи в національній валюті» – розпорядники
<i>казначействі на реєстраційних рахунках</i>	672	Заповнюємо на основі даних рахунків 2313 "Реєстраційні рахунки" – розпорядники
<i>казначействі на інших рахунках</i>	673	Заповнюємо на основі даних рахунку 2314 "Інші рахунки в казначействі" – розпорядники

установах банків на поточних та інших рахунках	674	Заповнюємо на основі даних рахунку 2311 "Поточні рахунки" – розпорядники
установах банків у тимчасовому розпорядженні	675	Заповнюємо на основі даних рахунків 2315 "Рахунки для обліку депозитних сум" – розпорядники
дорозі	676	Заповнюємо на основі даних рахунку 2215 "Грошові документи в дорозі в іноземній валюті".
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті, у тому числі:	680	Усі кошти в іноземній валюті по групах рахунків 221, 231 (розпорядники)
на поточних рахунках	681	Заповнюємо на основі даних рахунків 2311-2315 у частині коштів в іноземній валюті – для розпорядників
інші кошти в іноземній валюті	682	Заповнюємо на основі даних рахунків 2212 "Готівка в іноземній валюті", 2214 "Грошові документи в іноземній валюті", 2216 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті" – розпорядникиТакож рахунок 2227 "Інші еквіваленти грошових коштів" – для державних цільових фондів.

У Розділі IX «Доходи та витрати» наводиться інформація про здійснені доходи та витрати бюджетною установою за рік з розбивкою за видами доходів та витрат установи. Крім того, довідково, наводиться інформація про отримані установою активи у натуральній формі.

У цьому розділі слід відображати лише ту інформацію, розкриття якої передбачено НП(С)БОДС 124 «Доходи» та НП(С)БОДС 135 «Витрати».

Інформаційним джерелом для заповнення показників цього розділу можуть бути оборотні відомості руху за субрахунками класів рахунків 7 «Доходи» і 8 «Витрати», картки аналітичного обліку, а також додаткова аналітика до рахунків 74 «Інші доходи за обмінними операціями», 75 «Доходи за необмінними операціями», 84 «Інші витрати за обмінними операціями», 85 «Витрати за необмінними операціями».

Порядок заповнення розділу IX. Доходи та витрати наведено нижче.

Найменування граfi або рядка	Графа або рядок	Порядок заповнення
Розділ IX. Доходи та витрати		
у цьому розділі відображається інформація, що передбачена розд. IV "Розкриття інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій" НП(С)БОДС 124 "Доходи" та розд. V "Розкриття інформації про витрати у Примітках до фінансової звітності" НП(С)БОДС 135 "Витрати" (Роз'яснення ДКСУ).		
Зміст		
Доходи від обмінних і необмінних операцій, визнані протягом звітного періоду, - усього	760	Заповнюємо як суму рядків 770-850, 860-910
у тому числі:		

від обмінних операцій:		
бюджетні асигнування	770	Заповнюємо на основі даних рахунку 7011 «Бюджетні асигнування».
надання послуг	780	Заповнюємо на основі даних рахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»
продаж	790	Заповнюємо на основі даних рахунку 7211 «Дохід від реалізації активів».
операції з капіталом	800	Заповнюємо на основі даних рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».
продаж нерухомого майна	810	Заповнюємо на основі даних рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».
відсотки	820	Заповнюємо на основі даних рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів».
роялті	830	Заповнюємо на основі даних рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів».
дивіденди	840	Заповнюємо на основі даних рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів».
інші доходи від обмінних операцій	850	Заповнюємо як суму рядків 851-853 і 950
у тому числі:		
курсова різниця	851	Заповнюємо на основі даних рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».
дооцінка активів у межах суми попередньої уцінки	852	Заповнюємо на основі даних рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».
відновлення корисності активів	853	Заповнюємо на основі даних рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями».
від необмінних операцій:		Заповнюємо як суму рядків 860-910
податкові надходження	860	
неподаткові надходження	870	
трансферти	880	Заповнюємо на основі даних рахунку 7512 «Трансферти».
гранти та дарунки	890	Заповнюємо на основі даних рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями».
надходження до державних цільових фондів	900	–
списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню	910	Заповнюємо на основі даних рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями».

Інші витрати - усього	920	Заповнюємо як суму рядків 930 і 940. Ця сума НЕ повинна відповідати ряд. 2380 форми 2-дс «Усього витрат» (роз'яснення ДКСУ).
у тому числі:		
інші витрати за обмінними операціями	930	Заповнюємо на основі даних рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями». Дана сума може бути більшою, ніж сума по ряд. 931-940 і 960.
з них:		
курсова різниця	931	Заповнюємо на основі даних рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».
витрати, пов'язані з реалізацією активів	932	Заповнюємо на основі даних рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».
уцінка активів	933	Заповнюємо на основі даних рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».
втрати від зменшення корисності активів	934	Заповнюємо на основі даних рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».
інші витрати за необмінними операціями	940	Заповнюємо на основі даних рахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».
з них:		
витрати, пов'язані з передачею активів, що суб'єкти державного сектору передають суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів	941	Заповнюємо на основі даних рахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».
неповернення депозитів	942	Заповнюємо на основі даних рахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями».
Додаткові рядки:		
сума отриманих активів, робіт, послуг у натуральній формі	950	Заповнюємо на основі даних рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями».
Сума витрат, визнаних у зв'язку з недотриманням раніше визначених доходів	960	Заповнюємо на основі даних рахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Розділ X «Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей» відображає інформацію про стан розрахунків за нестачами та крадіжками, завданими збитками.

Основними джерелами інформації для складання Розділу X є оборотно-сальдова відомість по субрахунку 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків», картки аналітичного обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з відшкодування завданих збитків за кожною винною особою, різні меморіальні ордери пов'язані з розрахунками, книга «Журнал-головна».

Відшкодовують суми збитків відповідно до Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей», зі змінами та доповненнями, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 р. № 116, постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна» від 07.12.2011 р. № 1253, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Методики оцінки майна» від 10.12.2003 р. № 1891, постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації» від 20.03.2022 р. № 326.

Розділ XI «Будівельні контракти» надає інформацію для користувачів про виконані будівельні роботи та стан розрахунків з замовниками, про незавершені будівельні роботи та здійснені витрати при виконанні будівельних робіт. В рядках 1050-1120 наводиться сума робіт та розрахунків здійснених за рік.

У Розділі XII «Біологічні активи» наводиться інформація про довгострокові та поточні біологічні активи за первісною та справедливою вартістю. У розділі відображаються дані про біологічні активи на початок та кінець року, вартість їх надходження та вибуття за рік, розмір нарахованої амортизації за рік, зміна корисності та вартості за рік. Довідково до розділу наводиться інформація про вартість біологічних активів з обмеженим правом власності та переданим у заставу, придбаним, реалізованим та безоплатно отриманим чи переданим.

У Розділі «Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період» бюджетні установи, що здійснюють господарську діяльність при виконанні своїх функцій наводять інформацію про кількість отриманої продукції у розрізі її видів, вартість за одиницю та загальну суму первісного визнання.

Розділ XIII «Розшифрування позабалансових рахунків» відображає інформацію про облік активів на позабалансових рахунках відповідно до їх класифікації.

У розд. XIII заповнюємо рядки:

1355 – інформація за позабалансовим субрахунком 055 «Забезпечення розпорядників бюджетних коштів за виплатами працівникам»;

1356 – інформація за позабалансовим субрахунком 056 «Забезпечення державних цільових фондів за виплатами».

Обов'язковим додатком до квартальної та річної фінансової та бюджетної звітності бюджетної установи є пояснювальна записка.

Пояснювальна записка до квартального (річного) звіту (додаток 10) повинна містити інформацію про:

- ◆ назву установи та її місцезнаходження;
- ◆ короткий опис основної діяльності установи;
- ◆ назву органу управління, у віданні якого перебуває установа;
- ◆ середню чисельність працівників.

Розкриття елементів фінансової та бюджетної звітності здійснюється у Пояснювальній записці (додаток 10) та формах щодо розкриття елементів фінансової і бюджетної звітності до неї.

У пояснювальній записці наводять пояснення основних чинників, що вплинули на господарські та фінансові результати роботи установи, висвітлюється її фінансовий та майновий стан. Крім того, тут відображають відомості про намір установи змінити на майбутній рік методологію подання окремих господарських і майнових операцій, коштів та розрахунків, а також подання інформації про дебіторів, що мають найбільшу прострочену заборгованість із зазначенням суми боргу.

Для подання звіту до установ вищого рівня бюджетні установи додають звіти про виконання плану по штатах і контингенту, про виконання плану підготовки наукових кадрів або інші додаткові відомості відповідно до виконання основних функцій.

Головні розпорядники бюджетних коштів та бюджетні установи, які мають підвідомчі установи, зведені квартальні фінансові звіти про виконання кошторисів складають у такому самому обсязі.

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ ДО РОЗДІЛУ 8

[Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 р. № 2456-VI.](#)

[Господарський кодекс України: Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV.](#)

[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.1999 № 996-XIV.](#)

[Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX.](#)

[Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України: Закон України від 15.03.2022 № 2134-IX.](#)

[Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX.](#)

[Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2022 № 252.](#)

[Тимчасовий порядок виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2022 року № 175.](#)

[Порядок використання коштів резервного фонду бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 29.03. 2002 р. № 415.](#)

[Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215.](#)

[Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України: від 24.01.2012 р. № 44.](#)

[Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення \(стандарту\) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307.](#)

[Порядок подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі.](#)

[101 «Подання фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12.2010](#)

[Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

[Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з виконання місцевого бюджету: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219.](#)

[Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. № 755.](#)

[Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, наказ Мінфіну від 23.01.2015 року № 11](#)

[План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203.](#)

[Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням \(псуванням\), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей: Закон України від 6.06.1995 № 217/95-ВР](#)

[Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення \(псування\) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.1996 р.](#)

[Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна: постанова Кабінету Міністрів України № 1253 від 7.12.2011 р.](#)

[Про затвердження Методики оцінки майна: постанова Кабінету Міністрів України № 1891 від 10.12. 2003 р.](#)

[Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації: постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 р. № 326.](#)

[Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень: наказ Міністерства фінансів України № 1537 від 01.12.2011 р.](#)

[Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.](#)

[Методичними рекомендаціями з перевірки співставності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170](#)

[Рекомендації щодо застосування у роботі положень постанови Кабінету Міністрів України: лист Державної казначейської служби від 17.03.2022 № 19-05-1-05/4608](#)

[Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації: лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851](#)

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

[Бюджетний кодекс України: Закон, Кодекс від 08.07.2010 № 2456-VI.](#)

[Господарський кодекс України: Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV.](#)

[Деякі питання здійснення оборонних та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2022 № 169](#)

[Деякі питання здійснення розпорядниками \(одержувачами\) бюджетних коштів попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти: Постанова Кабінету Міністрів України від 4 грудня 2019 р. № 1070](#)

[Деякі питання обчислення середньої заробітної плати: Постанова Кабміну від 01.09.2021 р. № 917](#)

[Деякі питання оплати праці працівників державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій, що фінансуються або дотуються з бюджету, в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2022 р. № 221](#)

[Деякі питання отримання, використання, обліку та звітності благодійної допомоги: Постанова Кабінету Міністрів України від 05.03.2022 № 202](#)

[Деякі питання пропуску гуманітарної допомоги через митний кордон України в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2022 р. № 174](#)

[Деякі питання формування медичних висновків про тимчасову непрацездатність та проведення їхньої перевірки: Наказ МОЗ України від 01.06.2021 № 1066](#)

[Деякі питання формування та виконання місцевих бюджетів у період воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2022 № 252](#)

[Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державним комітетом статистики України від 13.01.2004 р. № 5](#)

[Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян: Наказ МОЗ України від 13.11.2001 № 455](#)

[Інструкція про порядок заповнення листка непрацездатності: Наказ МОЗ України від 03.11.2004 р. № 532/274/136-ос/1406](#)

[Кодекс законів про працю України: Закон, Кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII.](#)

[Методика оцінки майна: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 № 1891](#)

[Методичними рекомендаціями з перевірки співставності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170](#)

[Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11](#)

[Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11](#)

[Методичні рекомендації щодо розроблення техніко-економічного обґрунтування забезпечення ефективного використання об'єктів права державної та комунальної власності, що пропонуються до передачі: наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 27.12.2013 № 1591](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» від 24.12.2010 № 1629](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від від 12.10.2010 № 1202.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» : Наказ Міністерства фінансів України від від 24.12.2010 № 1629](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від від 24.12.2010 № 1629.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів»: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам»: Наказ Мінфіну від 29.12.2011 № 1798](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від від 18.05.2012 № 568.](#)

[Національне положення \(стандарт\) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від від 15.11.2017 № 943.](#)

[Національний стандарт України «Правила визначення вартості будівництва» ДСТУ Б Д.1.1-1:2013.](#)

[Перелік будівельних робіт, які не потребують документів, що дають право на їх виконання, та після закінчення яких об'єкт не підлягає прийняттю в експлуатацію: постанова Кабінету Міністрів України від 07.06.2017 № 406](#)

[План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203](#)

[Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.](#)

[Положення про Державну казначейську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215](#)

[Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88](#)

[Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879](#)

[Положення про комісію \(уповноваженого\) із страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності Постанова Правління ФСС від 19.07.2018 р. № 13.](#)

[Положення про порядок передачі об'єктів права державної власності: Постанова КМУ від 21.09.98 р. № 1482.](#)

[Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 р. № 372](#)

[Порядок видачі \(формування\) листків непрацездатності в Електронному реєстрі листків непрацездатності: Наказ МОЗ України від 17.06.2021 № 1234.](#)

[Порядок використання коштів резервного фонду бюджету: постанова Кабінету Міністрів України від 29.03. 2002 р. № 415](#)

[Порядок відчуження об'єктів державної власності: Постанова КМУ від 06.06.2007 р. № 803.](#)

[Порядок державної реєстрації \(перереєстрації\), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів: Постанова Кабінету Міністрів України від 07.09.1998 № 1388.](#)

[Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219](#)

[Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів: наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 № 938](#)

[Порядок обчислення середньої заробітної плати: Постанова КМУ від 08.02.1995 № 100.](#)

[Порядок подання та розгляду пропозицій щодо передачі об'єктів з комунальної у державну власність та утворення і роботи комісії з питань передачі об'єктів у державну власність: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 вересня 1998 р. № 1482.](#)

[Порядок подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.](#)

[Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень: наказ Міністерства фінансів України № 1537 від 01.12.2011 р.](#)

[Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування: наказ Міністерства фінансів України: від 24.01.2012 р. № 44](#)

[Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818.](#)

[Порядок складання типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.12.2022 № 431.](#)

[Порядок складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектора: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2018 р. № 755](#)

[Порядку складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт: Наказ Міністерства фінансів України від 28.09.2015 № 841.](#)

[Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд: Наказ Держжитлокомунгосп від 10.08.2004 № 150.](#)

[Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.11.1999 № 996-XIV](#)

[Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням \(псуванням\), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей: Закон України від 6.06.1995 № 217/95-ВР](#)

[Про відпустки: Закон України від 15.11.1996 № 504/96-ВР.](#)

[Про внесення змін до деяких законів України щодо функціонування державної служби та місцевого самоврядування у період дії воєнного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2259-IX](#)

[Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України з питань оцінки майна: постанова Кабінету Міністрів України № 1253 від 7.12.2011 р.](#)

[Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану: Закон України від 03.03.2022 № 2118-IX](#)

[Про внесення змін до розділу VI "Прикінцеві та перехідні положення" Бюджетного кодексу України та інших законодавчих актів України: Закон України від 15.03.2022 № 2134-IX](#)

[Про гуманітарну допомогу: Закон України від 22.10.1999 № 1192-XIV.](#)

[Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV.](#)

[Про затвердження Методики оцінки майна: постанова Кабінету Міністрів України № 1891 від 10.12. 2003 р.](#)

[Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення \(псування\) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.1996 р.](#)

[Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації: постанова Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 р. № 326.](#)

[Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення \(стандарту\) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307](#)

[Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. № 572.](#)

[Про затвердження типових форм меморіальних ордерів, інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 08.09.2017 р. № 755](#)

[Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики від 05.12.2008 р. № 489.](#)

[Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 № 2115-IX](#)

[Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464.](#)

[Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280 /97-ВР.](#)

[Про Національний архівний фонд та архівні установи: Закон України від 24.12.1999 р. № 3814-XII.](#)

[Про оплату праці працівників на основі Єдиної тарифної сітки розрядів і коефіцієнтів з оплати праці працівників установ, закладів та організацій окремих галузей бюджетної сфери: Постанова Кабінету Міністрів України від 30.08.2002 № 1298.](#)

[Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР.](#)

[Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 № 2136-IX.](#)

[Про особливості оренди державного та комунального майна у період воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.05.2022 № 634](#)

[Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 № 2658-III.](#)

[Про передачу об'єктів права державної та комунальної власності: Закон України від 03.03.98 р. № 147/98-ВР.](#)

[Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 № 389-VIII.](#)

[Про службу в органах місцевого самоврядування: Закон України від 07.06.2001 № 2493-III.](#)

[Про умови оплати праці робітників, зайнятих обслуговуванням органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів: Наказ Мінекономіки від 23.03.2021 р. № 609.](#)

[Про упорядкування структури та умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, судів та інших органів: Постанова Кабінету Міністрів України від 09.03.2006 р. № 268.](#)

[Про утворення військових адміністрацій: Указ Президента № 68/2022 від 24 лютого 2022 року](#)

[Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації: лист Міністерства фінансів України від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851](#)

[Рекомендації щодо застосування у роботі положень постанови Кабінету Міністрів України: лист Державної казначейської служби від 17.03.2022 № 19-05-1-05/4608](#)

[Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025: розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р](#)

[Тимчасовий порядок виділення та використання коштів з резервного фонду бюджету в умовах воєнного стану: постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.2022 року № 175](#)

[Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219.](#)

[Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України №59, 26.01.2011](#)

[Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, наказ Мінфіну від 23.01.2015 року № 11](#)

[Типові форми з обліку та списання запасів і порядок їх складання: \(проект наказу Міністерства фінансів України, набуття чинності з 01 січня 2023 року\).](#)

[Цивільний кодекс України: Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV.](#)

[Щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального та поточного ремонтів: Лист Держбуду від 30.04.2003 р. № 7/7-401.](#)

[Щодо врахування премії при обчисленні середньої заробітної плати для оплати щорічної відпустки: лист Мінсоцполітики від 23.04.2018 р. № 659/0/101-18.](#)



З Є В Р О П О Ю

Центральний офіс
(Дім Децентралізації)

Київ, вул. Велика Житомирська, 20,
4-й поверх

+38 (067) 345-43-53

pr.u-lead@giz.de

www.u-lead.org.ua