

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ



*Практичний посібник для
розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів*

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Практичний посібник «Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти» розроблено експертами Проекту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів» за підтримки Європейського союзу.

Передмова

Ключовою складовою процесу реформування системи державного управління фінансами України є розвиток і вдосконалення механізму управління фінансами на державному і місцевому рівні, що вимагає своєчасного і точного інформування про результати виконання бюджетів для забезпечення середньо- та довгострокового бюджетного планування, а також постійного ефективного контролю над цільовим використанням бюджетних коштів.

При цьому зростає роль бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів як джерела отримання інформації для прийняття управлінських рішень.

Наразі бухгалтерський облік та фінансова звітність в державному секторі України на шляху перетворень. Протягом 2007 – 2015 років Урядом здійснені кроки, які дозволили перейти на новий рівень ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, покращити законодавство у цій сфері із урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

В допомогу розпорядникам бюджетних коштів місцевих бюджетів у застосуванні на практиці оновленої методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності розроблено цей **Практичний посібник «Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти»** (далі – Практичний посібник).

Практичний посібник складається з трьох розділів, в яких розкрито актуальну інформацію про:

- визначення облікової політики та організацію бухгалтерського обліку розпорядників коштів місцевих бюджетів;



























- застосування національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), плану рахунків та інших нормативно-правових актів з питань обліку і звітності.

Також надано відповіді на злободенні питання: як розпоряднику бюджетних коштів місцевих бюджетів визначити облікову політику та організувати бухгалтерський облік? Що є об'єктом основних засобів? Чи існують варіанти оцінки запасів при їх вибутті? Як класифікуються у бухгалтерському обліку доходи і витрати? Який склад фінансової та бюджетної звітності?

Крім того, систематизовано глосарій термінів, що вживаються у бухгалтерському обліку і звітності в контексті модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі, та перелік нормативно-правових актів з цих питань.

Практичний посібник буде корисним для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів, оскільки допоможе їм краще зрозуміти сутність національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, принципи їх застосування при відображенні у обліку та розкритті у фінансовій звітності господарських операцій.











Список скорочень

	БКУ	- Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI;
	ГКУ	- Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV;
	Закон № 996-XIV	- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV;
	Закон № 2269-XII	- Закон від 10.04.92 р. № 2269-XII «Про оренду державного та комунального майна»;
	КМУ	- Кабінет Міністрів України;
	Методичні рекомендації 121	- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11;
	Методичні рекомендації 122	- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11;
	Методичні рекомендації 123	- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11;
	Методичні рекомендації 125	- Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11;
	Методичні рекомендації 1127	- Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2016 № 1127;
	Методичні рекомендації 1179	- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170;
	Мінфін	- Міністерство фінансів України;
	МСБОДС	- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору;
	Наказ №732	- Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»;
	Наказ № 1774	- Наказ Фонду держмайна «Про затвердження договорів оренди» від 23.08.2000 № 1774;
	НП(С)БОДС 101	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.09 № 1541;
	«Подання фінансової звітності»	
	НП(С)БОДС 102	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
	«Консолідована фінансова звітність»	
	НП(С)БОДС 103	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 103 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
	«Фінансова звітність за сегментами»	
	НП(С)БОДС 105	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів від 25.01.2012 № 52;
	«Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	
	НП(С)БОДС 121	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202;
	«Основні засоби»	
	НП(С)БОДС 122	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

«Нематеріальні активи»		державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202;
✚ НП(С)БОДС «Запаси»	123	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202;
✚ НП(С)БОДС «Доходи»	124	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
✚ НП(С)БОДС «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	125	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
✚ НП(С)БОДС «Оренда»	126	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
✚ НП(С)БОДС «Зменшення корисності активів»	127	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
✚ НП(С)БОДС «Зобов'язання»	128	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
✚ НП(С)БОДС «Інвестиційна нерухомість»	129	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629;
✚ НП(С)БОДС «Вплив змін валютних курсів»	130	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022;
✚ НП(С)БОДС «Будівельні контракти»	131	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798
✚ НП(С)БОДС «Виплати працівникам»	132	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798;
✚ НП(С)БОДС «Фінансові інвестиції»	133	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568;
✚ НП(С)БОДС «Фінансові інструменти»	134	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568;
✚ НП(С)БОДС «Витрати»	135	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568;
✚ НП(С)БОДС «Біологічні активи»	136	- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943;
✚ План рахунків		- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203;
✚ Положення № 88		- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88
✚ Положення № 879		- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879;

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

-  **Порядок № 44** - Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44;
-  **Порядок № 307** - Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307;
-  **Порядок № 372** - Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372;
-  **Порядок № 419** - Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419;
-  **Порядок № 803** - Порядок відчуження об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803;
-  **Порядок № 1219** - Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219;
-  **Стратегія № 34** - Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, ухвалена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34;
-  **Стратегія № 437 - р** - Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, ухвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р;
-  **Типова кореспонденція** - Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219;
-  **Типове положення № 59** - Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 № 59

Зміст

Передмова	3
Список скорочень	4
Розділ 1	8
НОРМАТИВНА БАЗА ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ.....	8
1.1. Облікова політика та виправлення помилок	8
1.2. Організація бухгалтерського обліку	14
Розділ 2	19
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ	19
2.1. Облік основних засобів	19
2.2. Облік нематеріальних активів	48
2.3. Облік оренди.....	65
2.4. Облік фінансових інвестицій.....	74
2.5. Облік запасів	83
2.6. Облік дебіторської заборгованості	103
2.7. Облік зобов'язань	109
2.8. Облік власного капіталу та фінансового результату.....	117
2.9. Облік операцій в іноземній валюті	122
2.10. Облік доходів та витрат за будівельними контрактами	128
2.11. Облік доходів та витрат.....	136
2.12. Облік фінансових інструментів	151
2.13. Облік біологічних активів.....	159
Розділ 3	165
СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ТА БЮДЖЕТНОЇ ЗВІТНОСТІ.....	165
3.1. Загальні положення фінансової звітності	165
3.2. Баланс	169
3.3. Звіт про фінансові результати.....	181
3.4. Звіт про рух грошових коштів	189
3.5. Звіт про власний капітал	200
3.6. Примітки до річної фінансової звітності	207
3.7. Бюджетна звітність	236
Додаток А. Глосарій термінів з бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі	260
Додаток Б. Перелік нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі.....	281

Розділ 1

НОРМАТИВНА БАЗА ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

1.1. Облікова політика та виправлення помилок



Методологічні засади визначення **облікової політики** регулюють такі нормативно-правові акти:

- Закон № 996-XIV;
- НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»;
- НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- Методичні рекомендації 125

Визначення терміну «**облікова політика**» законодавчо закріплено у ч. 1 ст. 1 Закону № 996-XIV.



Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності

Застосування цього терміну, зокрема розпорядниками коштів місцевих бюджетів, відбулося в умовах модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі України з урахуванням вимог МСБОДС відповідно до Стратегії № 34 та Стратегії № 437-р.

Світова практика передбачає два підходи до імплементації міжнародних стандартів до національних систем бухгалтерського обліку в державному секторі - повне прийняття країнами МСБОДС в якості національних стандартів або розробку власних стандартів на основі міжнародних.

В Україні обрано другий підхід, тобто НП(С)БОДС розроблено на основі МСБОДС.



НП(С)БОДС - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, зокрема для розпорядників бюджетних коштів, розроблений на основі МСБОДС та затверджений Мінфіном

Бухгалтерський облік та фінансова звітність розпорядників бюджетних коштів ґрунтується на **принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності**, що визначенні у ст. 4 Закону № 996-XIV та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (див. рис. 1.1).

Розглянемо сутність принципів.

Повне 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.

Автономність - 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.

Послідовність - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Безперервність - 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.

Єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці.

Інших принципів, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.



Рис. 1.1. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Стосовно методів і процедур ведення обліку та складання фінансової звітності.

Згідно з вимогами ч. 2 ст. 56 БКУ **розпорядники бюджетних коштів ведуть бухгалтерський облік**, а за вимогами ч. 1 ст. 58 БКУ **складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БОДС** та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Мінфіном.

На сьогодні затверджено та запроваджено розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів **20 НП(С)БОДС** (див. табл. 1.1.1.). Однак, розпорядники бюджетних коштів за об'єктивних причин можуть застосовувати не всі діючі стандарти. Їх перелік залежить від наявності у розпорядника бюджетних коштів як суб'єкта ведення бухгалтерського обліку певних об'єктів обліку.

Слід зазначити, що НП(С)БОДС, які регулюють питання складання фінансової звітності, розпочинається із номера 101, а бухгалтерського обліку – із 121 відповідно.

Зміст національних стандартів має концептуальні основи без наведення прикладів. Більш детальна інформація щодо застосування окремих НП(С)БОДС міститься у відповідних методичних рекомендаціях, прийнятих Мінфіном.

Запровадження розпорядниками бюджетних коштів 20 національних стандартів відбулося у три етапи. На першому етапі, у 2015 році, було запроваджено – 9 стандартів. На другому, у 2017 році, - 10 стандартів, а на третьому етапі, у 2018 році, запроваджено 1 стандарт.

Удосконалення нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі супроводжувалося появою нової термінології. Узагальнена інформація представлена у Глосарії термінів з бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі (див. додаток А).

Перелік НП(С)БОДС, що запроваджені розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів

Номер і назва НП(С)БОДС	Дата набрання чинності		
	2015 р.	2017 р.	2018 р.
1	2	3	4
101 "Подання фінансової звітності"		01.01.2017	
102 "Консолідована фінансова звітність"		01.01.2017	
103 "Фінансова звітність за сегментами"		01.01.2017	
105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"		01.01.2017	
121 "Основні засоби"	01.01.2015		
122 "Нематеріальні активи"	01.01.2015		
123 "Запаси"	01.01.2015		
124 "Доходи"		01.01.2017	
125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок"	01.01.2015		
126 "Оренда"		01.01.2017	
127 "Зменшення корисності активів"	01.01.2015		
128 "Зобов'язання"	01.01.2015		
129 "Інвестиційна нерухомість"	01.01.2015		
130 "Вплив змін валютних курсів"		01.01.2017	
131 "Будівельні контракти"		01.01.2017	
132 "Виплати працівникам"	01.01.2015		
133 "Фінансові інвестиції"	01.01.2015		
134 "Фінансові інструменти"		01.01.2017	
135 "Витрати"		01.01.2017	
136 "Біологічні активи"			01.01.2018

Керуючись принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також методами і процедурами ведення обліку і складання фінансової звітності, що визначені НП(С)БОДС та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі, відповідно до вимог п. 1 розд. II НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та п. 2 розд. I Методичних рекомендацій 125 розпорядники бюджетних коштів **визначають облікову політику**.

Облікова політика визначається у розпорядчому документі. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.



Облікова політика може враховувати **галузеві особливості діяльності**.
В межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовуються **єдині підходи до облікової політики**.

Розпорядчий документ про облікову політику визначає:

За основними засобами та нематеріальними активами:

➤ строки корисного використання груп основних засобів (строки корисного використання об'єкта основних засобів, які відрізняються від наведених у додатку 1 до Методичних рекомендацій, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування). Такі строки корисного використання затверджуються у додатку до наказу;

- строки корисного використання груп нематеріальних активів;
- періодичність нарахування амортизації.

За запасами:

- одиницю аналітичного обліку запасів (може бути обрано найменування, або однорідну

групу (вид);

- порядок аналітичного обліку запасів;
- методи оцінки вибуття запасів (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (один із підходів:

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

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття);

➤ порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат (застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунку обліку транспортно-заготівельних витрат);

➤ перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

Кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку: для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями, що не передбачена Типовою кореспонденцією. При цьому мають бути збережені єдині методологічні засади, визначені НП(С)БОДС та іншими нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку в державному секторі.

Робочий план рахунків (як додаток до наказу): повинен відповідати таким вимогам: бути гнучким; відповідати НП(С)БОДС; повністю задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів; бути зручним у користуванні; сприяти здійсненню контролю за фінансовою, інвестиційною та операційною діяльністю установи шляхом створення дієвої системи контролю. Робочий план рахунків має містити синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності.



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

Побудова робочого плану рахунків здійснюється розпорядниками бюджетних коштів із урахуванням таких принципів:

- ✓ **легітимності** – відповідність Плану рахунків та НП(С)БОДС;
- ✓ **оптимізації критеріїв** – ознаки введення рахунків до робочого плану рахунків та їх кодування мають бути однакові на всіх рівнях системи обліку;
- ✓ **однорідності** – один аналітичний рахунок не може узагальнювати інформацію про різні господарські операції;
- ✓ **системності** – облікові позиції одного порядку мають забезпечити однаковий рівень узагальнення інформації;
- ✓ **раціональності** – виважене співвідношення між кількістю рівнів рахунків та корисністю формування інформації, яка на них узагальнюється;
- ✓ **адаптивності** – у межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції;
- ✓ **багатозначного кодування** – дозволяє забезпечити максимальну аналітичність інформації

Отже, у **розпорядчому документі про облікову політику визначаються:** принципи, методи і

процедури, які використовуються розпорядником бюджетних коштів для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів (п. 4 розд. I НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»).

Розпорядчий документ про облікову політику затверджується на час діяльності розпорядника бюджетних коштів до якого, за потреби, вносяться зміни.

Розпорядник коштів нижчого рівня - затверджує розпорядчий документ про облікову політику лише після погодження з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня за відомчою підпорядкованістю. Для розпорядників бюджетних коштів, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, який затверджує кошторис.

У п. 33 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затверженому постановою КМУ від 28 лютого 2002 р. № 228, визначені органи, які затверджують кошториси.

Головний розпорядник бюджетних коштів - затверджує самостійно облікову політику на підставі розпорядчого документа керівника.

Перегляд облікової політики має бути обґрунтований. Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:

- ✓ змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- ✓ зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.



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

Відповідно до п. 2 розд. III НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» **зміною облікової політики вважається** перехід на застосування нового принципу бухгалтерського обліку та зміна підходу до визнання або вимірювання господарської операції чи події в межах одного принципу бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що **не вважається зміною облікової політики:**

- 1) прийняття розпорядником бюджетних коштів облікової політики для подій або господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або господарських операцій;
- 2) прийняття розпорядником бюджетних коштів нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або які не були суттєвими.

Виправлення помилок в облікових регістрах

Помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітності, що створені **ручним способом**, виправляються способом:

- ✓ «червоного сторно»;
- ✓ додаткових бухгалтерських проведень;
- ✓ коректурним способом, відповідно до якого неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом “сторно”.

1.2. Організація бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться бюджетною установою. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

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

Зазначені аспекти формування облікових процесів передбачають:

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

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

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

Нормативно-правова база, яка регулює питання організації бухгалтерського обліку у бюджетних установах, починаючи з грудня 2010 року в умовах реалізації Стратегії № 34 зазнавала системних змін.



Основними нормативно-правовими актами, які регулюють питання організації бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів є:

- ✚ БКУ;
- ✚ Закон України № 996-XIV;
- ✚ Типове положення № 59;
- ✚ Положення № 88

Відповідно до норм Типового положення № 59 у бюджетних установах застосовуються такі **форми організації бухгалтерської служби**:

- утворюється *самостійний структурний* підрозділ, вид якого залежить від обсягу, характеру та складнощів бухгалтерської роботи, – департамент, управління, відділ, сектор;
- обов'язки бухгалтерської служби може виконувати *централізована бухгалтерія* бюджетної установи, якій підпорядковані інші бюджетні установи;
- визначається *спеціаліст*, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. На цього спеціаліста покладаються повноваження головного бухгалтера бюджетної установи, виконання завдань та функціональних обов'язків бухгалтерської служби. Така форма організації бухгалтерського обліку застосовується у разі коли в бюджетній установі не утворюється бухгалтерська служба.

Керуючись Типовим положенням № 59 розпорядникам бюджетних коштів необхідно розробити **Положення про бухгалтерську службу установи**, врахувавши специфіку діяльності та організаційну структуру загалом.

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

- підпорядкованість бухгалтерської служби;
- основні завдання відповідно до специфіки діяльності установи;
- права та обов'язки працівників;
- порядок і ступінь взаємодії з іншими структурними підрозділами;

- права й обов'язки керівника служби;
- відповідальність та показники оцінки діяльності бухгалтерської служби й форми стимулювання.

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

За нормами ч. 3 ст. 56 БКУ та ч. 4 ст. 8 Закону України № XIV завдання та функціональні обов'язки бухгалтерської служби бюджетної установи, повноваження її керівника - головного бухгалтера визначаються КМУ. На виконання цих вимог прийнято Типове положення № 59.

Повноваження **бухгалтерської служби бюджетної установи** визначені у п. 7 Типового положення № 59, а у п. 13 – повноваження **головного бухгалтера**.



Головний бухгалтер у разі отримання від керівника бюджетної установи розпорядження вчинити дії, які суперечать законодавству, інформує у письмовій формі керівника про неправомірність такого розпорядження. У разі **отримання даного розпорядження повторно** надсилає керівникові бюджетної установи, якій підпорядкована бюджетна установа, та керівникові органу Казначейства за місцем обслуговування бюджетної установи відповідне повідомлення (п. 14 Типового положення № 59).

Відповідно до п. 4 Типового положення № 59 **бухгалтерська служба** у своїй діяльності **керується** Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами КМУ, наказами Мінфіну, іншими актами законодавства (див. додаток Б), що регламентують бюджетні відносини і фінансово-господарську діяльність бюджетної установи, наказами керівника бюджетної установи, а також положенням про бухгалтерську службу.

За підсумками діяльності головного бухгалтера протягом бюджетного періоду проводиться оцінка. З цією метою наказом Мінфіну від 01.12.11 р. № 1537 затверджено Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень.

Працівники бухгалтерської служби здійснюють контроль за діяльністю матеріально відповідальних осіб, перевіряють їхню звітність, беруть участь в інвентаризації цінностей.

Облікові працівники відповідають за збереженість бухгалтерської документації на всіх етапах документообігу, за своєчасність надання бухгалтерської звітності відповідним користувачам.

У розпорядчому документі варто наголосити, що вказівки та розпорядження головного бухгалтера в межах його компетенції є обов'язковими для виконання всіма працівниками й структурними підрозділами розпорядника бюджетних коштів.

Стосовно визначення прав та обов'язків бухгалтерської служби. Необхідно передбачити право вимагати від структурних підрозділів і посадових осіб своєчасного (відповідно до графіків) подання необхідних документів, а також відмови приймати до виконання неправильно оформлені документи.

Для організації облікових процесів розпорядник бюджетних коштів місцевих бюджетів:

- 1) визначає** за погодженням з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня за відомчою підпорядкованістю **облікову політику**;
- 2) обирає форму бухгалтерського обліку** як певну систему реєстрів обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом № 996-IV, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- 3) розробляє систему і форми управлінського обліку**, звітності і контролю господарських операцій;
- 4) визначає права працівників** на підписання бухгалтерських документів;
- 5) затверджує правила документообороту** і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- 6) може виділяти на окремий баланс** відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести

бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності установи (ч. 5 ст. 8 Закону №996-XIV).

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.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Наказ про організацію бухгалтерського обліку

Наказ про організацію бухгалтерського обліку встановлює порядок його організації в бюджетній установі, який ґрунтується на вимогах законодавства.

Будь-яких вимог щодо змісту такого наказу немає, тому його зміст може бути як досить лаконічним, так і деталізованим (складатися з розділів, доповнених численними додатками у вигляді таблиць, графіків). Можливе також видання декількох наказів.

З цією метою **головний бухгалтер бюджетної установи** має подати керівникові бюджетної установи пропозиції щодо:

- ✓ технології оброблення облікових даних із урахуванням галузевих особливостей діяльності бюджетної установи;
- ✓ системи та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
- ✓ правил документообігу;
- ✓ додаткових систем рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

Проект наказу готується головним бухгалтером установи, оскільки останній організовує роботу з ведення бухгалтерського обліку (пп. 1 п. 13 Типового положення № 59).

Розпорядчим документом про організацію бухгалтерського обліку затверджуються:

- ❖ форма організації ведення бухгалтерського обліку;
- ❖ форма ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, перелік посадових осіб, яким відповідно до законодавства або установчих документів надано право розпорядження рахунками та підписання платіжних, розрахункових та інших розпорядчих документів.

Відповідно до п. 6.1 розд. VI Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Мінфіну від 22.06.12 № 758, **право першого підпису** належить першому керівнику та його заступникам і не може бути надано головному бухгалтеру та іншим особам, які мають право другого підпису. Лише в разі відсутності у штатному розписі бюджетної установи посади заступника керівника право першого підпису або тимчасове право першого підпису може бути надане іншим посадовим особам. **Право другого підпису** належить головному бухгалтеру та його заступнику або спеціалісту, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби. Цих вимог і мають дотримуватися бюджетні установи при визначенні права підпису;

- ❖ перелік посадових осіб, уповноважених на отримання та видачу товарно-матеріальних цінностей, склад комісій із оцінки та списання майна, а також підписання бухгалтерських документів. Це може бути окремий наказ із додатками, у яких вказуються перелік і повноваження посадових осіб;

- ❖ графік і порядок документообігу первинних та інших бухгалтерських документів, у тому числі під час отримання матеріальних цінностей;

- ❖ порядок і строки проведення інвентаризації. Відповідно до ч. 2 ст. 10 Закону № 996 об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником установи, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з нормами Порядку № 419 та Положення № 879. За нормами названого вище положення установи можуть визначати порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів, а також створювати відповідні комісії. Тобто саме

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

розпорядчим документом щодо організації бухгалтерського обліку і мають бути урегульовані зазначені питання. При цьому склад постійно діючої інвентаризаційної комісії може затверджуватися окремим наказом;

- ❖ додаткові реєстри аналітичного обліку для деталізації надходжень і видатків за різними видами платних послуг, у тому числі для обліку надходжень і зобов'язань за адміністративними послугами;

- ❖ інші форми (відомості) для обліку натуральних показників за об'єктами бухгалтерського обліку, наприклад строки експлуатації основних засобів, обліку температурного режиму, пробігу автомобілів і шин, обліку проведених ремонтів необоротних активів із зазначенням виду ремонту;

- ❖ форми документів, які нормативними актами не передбачені;

- ❖ конкретні вказівки з інших питань, зокрема ліміт залишку готівки в касі, порядок використання легкового автотранспорту (хто ним розпоряджається та контролює його використання), місячні ліміти пробігу автомобіля та витрачання пального й порядок їх обліку, порядок визначення норм використання пального та застосування коригуючих коефіцієнтів, ліміти та нормативи витрачання дезінфікуючих і миючих засобів, інших запасів, якщо відсутні загальностановлені норми, форми кошторисів витрат на відрядження та порядок їх оформлення, механізм погодження витрат (нормативів, лімітів) із керівником (у разі їх перевищення);

- ❖ форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій.

Слід зазначити, що важливе значення у процесі організації бухгалтерського обліку відводиться питанням складання та руху первинних документів, оскільки на достовірність і своєчасність отримання інформації в обліку впливають правильність створення (оформлення) документів, а також процес їх перевірки та обробки.

Для відображення в бухгалтерського обліку будь-якої господарської операції використовують **первинні документи**, які є підтвердженням факту здійснення операції та підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку.

Відповідно **первинні документи підлягають обов'язковій перевірці** (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, **за формою і змістом**. Тобто, перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників (п. п. 2.15 п. 2 Положення № 88).

Усі первинні документи, у яких зафіксовано факти здійснення господарських операцій у бюджетних установах, мають **обов'язкові реквізити**, які підтверджують їх юридичну доказовість.

Вимоги щодо обов'язкових реквізитів первинних та зведених облікових документів визначено ч. 2 ст. 9 Закону № 996. Порядок створення, прийняття та відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності – Положенням № 88.

Відповідно до вимог глави 5 Положення № 88 та з метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів у бюджетній установі **складається та затверджується графік документообігу**.

Типову форму графіку документообігу не визначено. Відповідно, цей документ за формою може різнитися, а зміст має відповідати вимогам законодавства та потребам бюджетної установи.

Графік документообігу може бути оформлений у вигляді схеми чи переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, виконуваних кожним підрозділом установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Затверджений **графік документообігу передбачає** відносно кожного первинного документа, застосовуваного бюджетною установою для оформлення фактів господарської діяльності, **відомості про:**

- **створення або отримання документа:** кількість примірників; особа (служба), відповідальна за виписку або за отримання документа від контрагента; особа (служба), відповідальна за оформлення документа; час складання документа (безпосередньо в момент здійснення операції, відразу після її здійснення);

- **прийняття до обліку та обробку документа:** особа (служба), відповідальна за подання документа в бухгалтерію організації; термін подання документа в бухгалтерію організації; порядок подання документа в бухгалтерію організації; особа (служба), відповідальна за перевірку документа;

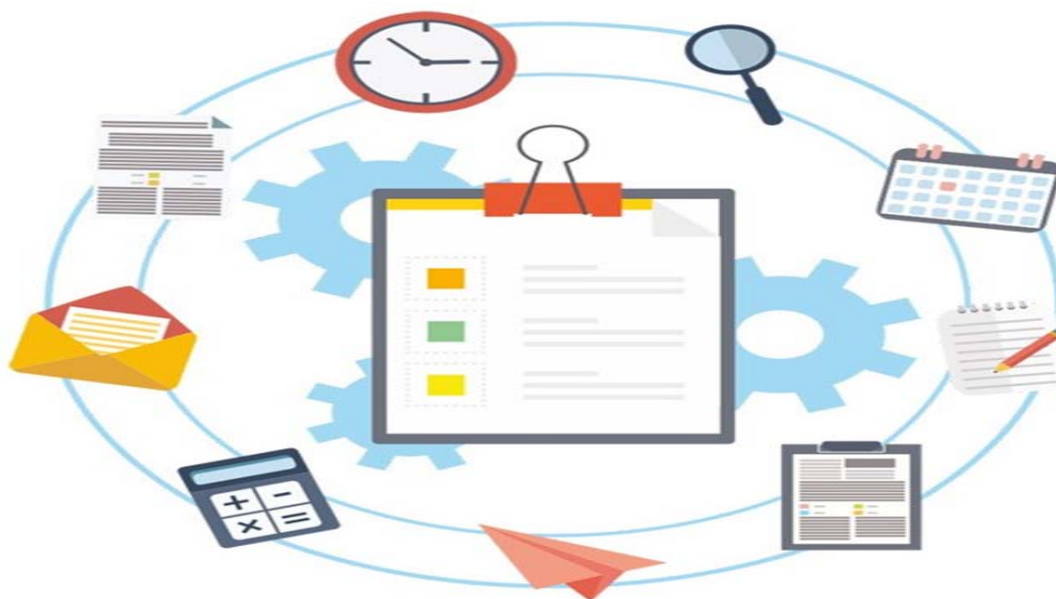
Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

дані про обробку документа: особа (служба), відповідальне за обробку документа; термін виконання;

- **передачу в архів**: особа (служба), відповідальне за передачу документа в архів; строк, після закінчення якого документ підлягає передачі в архів.

Тобто, графік документообігу в бюджетній установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначити мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також підвищенню рівня його автоматизації.

Графік документообігу повинен сприяти поліпшенню всього облікового процесу бюджетної установи, а також посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку.



Розділ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

2.1. Облік основних засобів



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи (далі - основні засоби) та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визначаються:

- ✚ НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»;
- ✚ НП(С)БОДС 126 «Оренда»;
- ✚ НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»;
- ✚ НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»;
- ✚ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ✚ Методрекомедації 121

Норми НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» застосовуються суб'єктами державного сектору. Розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів за значенням терміну відносяться до суб'єктів державного сектору.

Значення вживання терміну «**суб'єкти державного сектору**» визначено НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».



Суб'єкти державного сектору - розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування

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.

Визнання основних засобів



Основні засоби - 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 суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року

Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли:

✓ існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням,

та/або

✓ він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єкта основних засобів може

бути визначена.

Крім того, у визначенні основних засобів наведені такі **критерії їх визнання**, як:

- *матеріальність* (мають матеріальну форму);
- *призначення* (утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам);
- *термін корисного використання* (більше одного року).

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, 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 суб'єктом державного сектору.



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 можливих варіантів визнання у бухгалтерському обліку об'єкту основних засобів представлено на рис. 2.1.1.

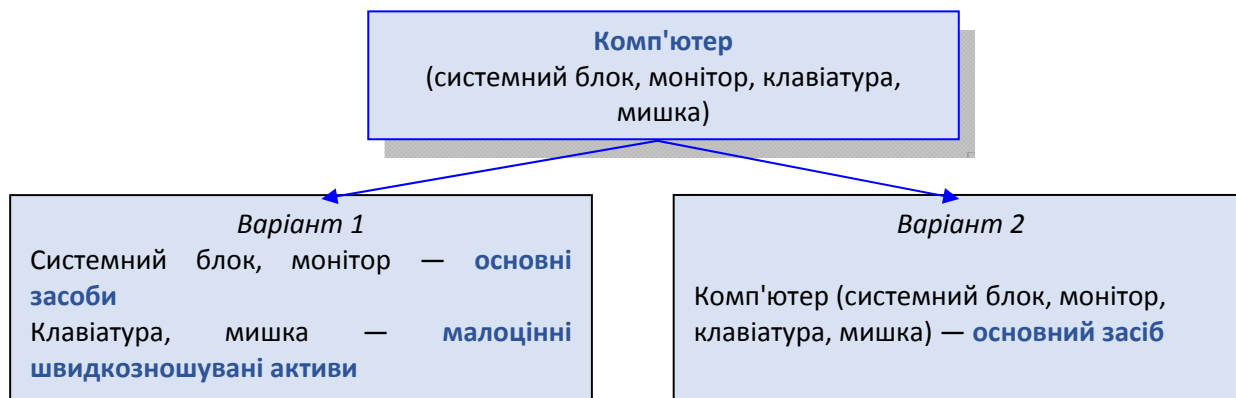


Рис. 2.1.1. Варіанти визнання об'єкту основних засобів

Класифікація основних засобів

Для цілей бухгалтерського обліку **основні засоби поділяються** на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які в свою чергу поділяються на окремі групи.



Група основних засобів - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів

Кожній окремій класифікаційній групі об'єктів основних засобів, наведеній у НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», в Плані рахунків відповідає один із субрахунків рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Зазначені субрахунки та їх призначення наведені в таблиці 2.1.1.

Субрахунки з обліку основних засобів та їх призначення

Субрахунки	Призначення
1	2
1011 «Земельні ділянки»	Облік земельних ділянок, отриманих суб'єктом державного сектору згідно з законодавством, зокрема на праві постійного користування
1012 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	Облік капітальних витрат на поліпшення земель. До них відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо)
1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»	<p>У цій групі із виділенням в окремі підгрупи обліковуються:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі навчальних закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків-інтернатів для старих та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій тощо) та іншими установами; 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; 3) водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо; 4) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку тощо; 5) гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди
1014 «Машини та обладнання»	<p>У цій групі з виділенням в окремі підгрупи обліковуються:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) силові машини та обладнання, машини-генератори, що виробляють теплову та електричну енергію, і машини-двигуни, що перетворюють різного роду енергію (енергію води, вітру, теплову, електричну енергію тощо) в механічну; 2) робочі машини та обладнання, машини, апарати та їх обладнання, що призначені для механічного, термічного та хімічного впливу на предмет праці в процесі створення продукту чи послуг виробничого характеру та переміщення предметів праці у виробничому процесі за допомогою механічних двигунів, сили людини та тварин; 3) вимірні прилади (дозатори, барометри, водоміри, геодезичні прилади, гігроскопи, індикатори, спеціальні ваги, мірники, касові апарати тощо); 4) регулюючі прилади та пристрої (киснево-дихальні прилади, регулюючі, електричні, пневматичні та гідравлічні пристрої, пульти автоматичного управління, апаратура централізації та блокування, лінійні пристрої диспетчерського контролю тощо); 5) лабораторне обладнання (пірометри, регулятори, калориметри, прилади для визначення вологості, перегінні куби, лабораторні копри, прилади для випробування на газонепроникність, прилади для випробування міцності зразків на розрив, мікроскопи, термостати, стабілізатори, витяжні шафи тощо); 6) комп'ютерна техніка і її комплектуючі (комп'ютери, монітори, периферійне і мережеве обладнання комп'ютера, що за вартістю за одиницю чи комплект відноситься до основних засобів) та електронні засоби обробки інформації

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Субрахунки	Призначення
1	2
	<p>(електронно-обчислювальні, керуючі та аналогові машини, цифрові обчислювальні машини та пристрої тощо);</p> <p>7) медичне обладнання (медичне обладнання (зуболікувальні крісла, операційні столи, ліжка зі спеціальним обладнанням тощо), спеціальне дезінфекційне та дезінсекційне обладнання, обладнання молочних кухонь та молочних станцій, станцій переливання крові тощо);</p> <p>8) інші машини та обладнання - машини, апарати та інше обладнання, які не включені до вищезазначених підгруп (наприклад, обладнання стадіонів, спортмайданчиків та спортивних приміщень (у тому числі спортивні снаряди), обладнання кабінетів та майстерень у навчальних закладах, кіноапаратура, освітлювальна апаратура, обладнання сцен, музичні інструменти, телевізори, радіоапаратура, спеціальне обладнання науково-дослідних та інших установ, які займаються науковою працею, обладнання АТС, телефони, факси, копіювальна техніка, пожежні машини, пожежні автоцистерни, механічні пожежні драбини, пральні та швейні машини, холодильники тощо).</p>
1015 «Транспортні засоби»	<p>У цій групі з виділенням на окремі підгрупи обліковуються усі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості:</p> <p>1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту (електровози, тепловози, паровози, мотовози, мотодрезини, вагони, платформи, цистерни, теплоходи, пароплави, дизель-електроходи, буксири, баржі та барки, човни та судна службово-допоміжні, рятувальні, пристані плавучі, парусні судна, автомобілі вантажні та легкові, причепи, автосамоскиди, автоцистерни, автобуси, трактори-тягачі тощо);</p> <p>2) рухомий склад повітряного транспорту (літаки, вертольоти);</p> <p>3) гужовий транспорт (вози тощо);</p> <p>4) виробничий транспорт (електрокари, мотоцикли, моторолери, велосипеди, візки тощо);</p> <p>5) усі види спортивного транспорту</p>
1016 «Інструменти, прилади, інвентар»	<p>У цій групі обліковуються:</p> <p>1) інструменти - механічні та немеханічні знаряддя праці загального значення, а також прикріплені до машин предмети, які слугують для обробки матеріалів (наприклад, різальні, ударні, натискувальні та ущільнюючі знаряддя ручної праці, включаючи ручні механічні знаряддя, що працюють на електроенергії, енергії стисненого повітря тощо (електродрилі, фарбопульти, електровібратори, гайковерти тощо), а також різного роду пристрої для обробки матеріалів, здійснення монтажних робіт тощо (лещата, патрони, ділильні головки, пристрої для встановлення двигунів та для прокручування карданного вала на автомобілях тощо);</p> <p>2) виробничий інвентар та приладдя - предмети виробничого значення, які слугують для полегшення виробничих операцій під час роботи (робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення, які не можуть бути віднесені до робочих машин (наприклад, світлокопіювальні рами тощо);</p> <p>3) господарський інвентар (предмети конторського та господарського облаштування, переносні бар'єри, вішалки, гардероби, шафи різні, дивани, столи, крісла, шафи, палатки (крім кисневих), ліжка (крім ліжок з спеціальним обладнанням), килими, портьєри та інший господарський інвентар, а також</p>

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Субрахунки	Призначення
1	2
	предмети протипожежного значення - гідропульти, стендери, драбини ручні тощо (крім насосів пожежних на автомобільному чи кінному ході та механічних пожежних драбин, врахованих на субрахунку "Машини та обладнання").
1017 «Тварини та багаторічні насадження»	<p>У цій групі з виділенням на окремі підгрупи обліковуються довгострокових біологічних активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) робоча худоба - коні, воли, осли та інші робочі тварини (включаючи транспортних і спортивних коней та інших транспортних тварин); 2) продуктивна та племінна худоба - корови, бики-плідники, бугаї, буйволи та які (крім робочих), жеребці-плідники та племінні кобили (неробочі), кобили, переведені на табунне утримання, кнурі та свиноматки, вівцематки, кози, барани тощо; 3) службові собаки; 4) декоративні тварини; 5) піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки тощо); 6) багаторічні насадження - штучні багаторічні насадження незалежно від їх віку; насадження всіх видів (дерева та кущі), озеленувальні та декоративні насадження на вулицях, площах, в парках, садах, скверах, на території установ, у дворах житлових будинків, живі огорожі, снігозахисні та пожегозахисні смуги, насадження для укріплення пісків і берегів річок, яро-балочні насадження тощо; штучні насадження ботанічних садів та інших науково-дослідних установ та навчальних закладів для наукових цілей та інші штучні багаторічні насадження. Багаторічні насадження збільшуються на суму капітальних вкладень. Молоді насадження усіх видів враховуються окремо від насаджень, що досягли повного розвитку, тобто віку початку плодоношення, зімкнення крон тощо
1018 «Інші основні засоби»	Суб'єкти державного сектору зараховують до інших основних засобів активи, які не включені до вищезазначених груп основних засобів. До цієї групи також зараховуються сценічно-постановочні засоби (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки тощо); навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети; тощо
1111 «Музейні фонди»	<p>У цій групі обліковуються:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) музейних цінностей (незалежно від вартості), крім предметів мистецтва та природознавства, старовини і народного побуту та експонатів наукового, історичного і технічного значення, які обліковуються у порядку, встановленому для обліку цих цінностей у державних музеях; 2) експонатів тваринного світу в зоопарках та інших аналогічних установах незалежно від їх вартості
1112 «Бібліотечні фонди»	Облік бібліотечних фондів незалежно від вартості окремих примірників книг. До бібліотечного фонду належать: наукова, художня і навчальна література, спеціальні види літератури та інші видання
1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	<p>До малоцінних необоротних матеріальних активів, зокрема включаються:</p> <p>зброя (трали, неводи, сіті тощо), бензомоторні пилки, сучкорізи, троси для сплаву;</p> <p>спеціальні інструменти та спеціальні пристосування (для серійного і масового виробництва певних виробів або виготовлення індивідуальних замовлень);</p> <p>предмети виробничого значення вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість - робочі столи, верстаки, кафедри, парти тощо; обладнання, що сприяє охороні праці; предмети технічного значення,</p>

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Субрахунки	Призначення
1	2
	які не можуть бути віднесені до робочих машин (світлокопіювальні рами тощо); предмети, призначені для видачі напрокат; господарський інвентар вартістю до 6000 гривень включно за одиницю (комплект) без податку на додану вартість; інші малоцінні необоротні предмети, термін експлуатації яких більше одного року, а вартість за одиницю не перевищує 6000 гривень включно без податку на додану вартість, - сценічно-постановочні засоби, телефони, обчислювальна техніка, пральні та швейні машини, холодильники тощо
1114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття»	Облік відповідних активів на цих субрахунках ведуть суб'єкти державного сектору, які систематично отримують їх у значному обсязі для провадження своєї діяльності, інші суб'єкти державного сектору ведуть облік білизни, постільних речей, одягу та взуття у складі інших необоротних матеріальних активів. До цієї групи зараховують: 1) білизну (сорочки, халати); 2) постільні речі (матраци, подушки, ковдри, простирадла, підодіяльники, наволочки, покривала, мішки спальні тощо); 3) одяг і обмундирування, включаючи спецодяг (костюми, пальта, плащі, кожухи, плаття, кофти, спідниці, куртки, штани тощо); 4) взуття, включаючи спеціальне (черевики, чоботи, сандалі, валянки тощо); 5) спортивний одяг і взуття (костюми, черевики тощо)
1115 «Інвентарна тара»	Облік інвентарної тари для зберігання товарно-матеріальних цінностей на складах чи для здійснення технологічних процесів, сховищ для зберігання рідких та сипучих речовин (баки, скрині, чани, засіки тощо); шаф торговельних та стелажів; іншої інвентарної тари
1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення»	Облік необоротних матеріальних активів, що мають специфічне призначення і обмежене застосування в окремих галузях
1117 «Природні ресурси»	Облік мінеральних копалин, нафтових свердловин, родовищ корисних копалин внутрішніх вод, смуг будівельного лісу тощо, які згідно із законодавством контролюються суб'єктом державного сектору
1118 «Інші необоротні матеріальні активи»	Облік інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а саме: матеріалів, одержаних зі складу в лабораторію або інші структурні підрозділи науково-дослідних інститутів, вищих навчальних закладів для науково-дослідних робіт, які використовуються неодноразово або тривалий час, а також матеріалів, що є об'єктами наукових досліджень

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.



Приклад 2.1.1

У науково-дослідному інституті на балансі обліковується мікроскоп, який має інвентарний номер: 101451548.

Тобто, 1014 – обліковується на субрахунку 1014 «Машини та обладнання»;

5 – відноситься до підгрупи 5 «Лабораторне обладнання»;

1548 – порядковий номер у підгрупі.

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



Якщо інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

Для білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери. При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер.

Для необоротних матеріальних активів спеціального призначення суб'єкт державного сектору може присвоювати інвентарні або номенклатурні номери.

У бухгалтерській службі бюджетної установи облік основних засобів ведеться в інвентарних картках, які відкриваються на кожний інвентарний об'єкт (предмет). Однорідні активи можуть обліковуватись на картках групового обліку.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком. Витрати на ремонт та реставрацію книг, у тому числі і на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не відносяться, а визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання затверджені наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818.

Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів є реєстром аналітичного обліку основних засобів і відкривається на об'єкт основних засобів бухгалтерською службою в одному примірнику та заповнюється на підставі акта введення в експлуатацію основних засобів, акта приймання-передачі основних засобів, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів.

Інформація про основні засоби вноситься до інвентарної картки із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, року випуску (побудови), паспорта (моделі, типу, марки), місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні, первісної, ліквідаційної вартості та вартості, яка амортизується, строку корисного використання, короткої характеристики об'єкта, зміни у вартості об'єкта, нарахованої амортизації та інших відомостей. На основний засіб, що був в експлуатації, наводиться сума накопиченого зносу.

Коротка характеристика об'єкта основних засобів містить якісні показники, не наведені у технічній документації, пристосування і приладдя, що належать до об'єкта основних засобів, а також дані щодо дорогоцінних металів.

У разі якщо відбулись зміни у вартості об'єкта основних засобів, зміни в характеристиці об'єкта основних засобів після проведення робіт з реконструкції (реставрації), модернізації, добудови, дообладнання тощо та інформація щодо руху об'єкта основних засобів, до інвентарної картки вносяться записи на підставі відповідних документів.

Сума нарахованої амортизації зазначається на зворотному боці інвентарної картки.

Якщо в інвентарну картку неможливо внести всі зміни, які відбуваються з об'єктом основних засобів, її доповнюють новою. На зворотному боці інвентарної картки робиться відмітка про відкриття

нової інвентарної картки.

Придбання та первісна оцінка основних засобів

Основні засоби зараховуються на баланс бюджетної установи за первісною вартістю.



Первісна вартість - історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів

Первісна вартість об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження до бюджетної установи:

- **вартість придбання** у разі придбання за плату;
- **собівартість виробництва** у разі самостійного виготовлення (створення);
- **справедлива вартість** у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- **первісна (переоцінена) вартість** основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- **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 об'єкта основних засобів може формуватися як за рахунок **капітальних витрат**, так і за рахунок **поточних витрат** (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Придбання основних засобів

Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:

- ✓ 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 основних засобів, 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**.

Для обліку витрат, пов'язаних із придбанням або створенням різних видів основних засобів, використовуються відповідні субрахунки рахунку 13 "Капітальні інвестиції":

На субрахунку 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» ведеться облік витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами та поліпшення основних засобів, а також витрат за незакінченими і закінченими, але не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

На субрахунку 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами інших необоротних матеріальних активів.



Приклад 2.1.2

Установа придбала за рахунок коштів загального фонду кошторису кондиціонер вартістю 10 000 грн., витрати на транспортування, установку кондиціонера становлять 3 000 грн. В бухгалтерському обліку придбання кондиціонера відображається такими господарськими операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання цільового фінансування для придбання кондиціонера	2313	5411	13 000
2	Відображення витрат на придбання кондиціонера	1311	6211	10 000
3	Відображення сум витрат на транспортування та установку кондиціонера	1311	6211	3 000
4	Сплачено постачальникам	6211	2313	13 000
5	Зарахування кондиціонера до складу основних засобів після введення в експлуатацію	1014	1311	13 000
	Водночас проведення другого запису	5411	5111	13 000



Приклад 2.1.3

Установа придбала за рахунок коштів, отриманих як плата за надання послуг бюджетними установами придбала диван вартістю 12 000 грн.. В бухгалтерському обліку придбання дивану відображається такими господарськими операціями у разі, якщо диван придбано за доходу:

- А) звітного кварталу;
- Б) минулого кварталу поточного року;
- В) минулих років.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення витрат на придбання дивана	1311	6211	12 000
2	Сплачено постачальникам	6211	2313	12 000
3	Вилучення витрат з доходу, що включаються до первісної вартості дивану:			
А	звітного періоду	7111	5411	12 000
Б	минулого кварталу поточного року	5511	5411	12 000
В	минулих років	5512	5411	12 000
4	Зарахування дивану до складу основних засобів після введення в експлуатацію	1014	1311	12 000
	Водночас проведення другого запису	5411	5111	12 000

Виробництво (створення) основних засобів

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених розпорядником бюджетних коштів на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених у разі придбання за плату.



Приклад 2.1.4

Установа придбала тканину та фурнітуру для пошиття театральних костюмів на суму 2 500 грн. за рахунок доходів, отриманих у минулому році. Послуги ательє з пошиття костюмів становлять 4 000 грн. В бухгалтерському обліку придбання дивану відображається такими господарськими операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Придбання тканини, ниток, ґудзиків та інших запасів для пошиття театральних костюмів	1517	6211	2 500
2	Сплачено постачальникам	6211	2313	2 500
3	Передача тканини, ниток, ґудзиків та інших запасів для пошиття костюмів ательє	1311	1517	2 500
4	Відображення витрат за послуги, надані ательє	1311	6211	4 000
5	Сплачено за послуги ательє	6211	2313	4 000
6	Вилучення витрат з доходу, що включаються до первісної вартості костюмів:			
6.1	звітного періоду за послуги ательє	7011	5411	4 000
6.2	минулих років за придбані матеріали для пошиття костюмів	5512	5411	2 500
7	Зарахування театральних костюмів до складу основних засобів після введення в експлуатацію	1018	1311	6 500
	Водночас проведення другого запису	5411	5111	6 500

Безоплатне отримання основних засобів

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх **справедлива вартість** на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених у разі придбання за плату.



Справедлива вартість - сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату

Отримання суб'єктами державного сектору основних засобів як **гуманітарної допомоги** проводиться відповідно до Закону України "Про гуманітарну допомогу", інших нормативно-правових актів.

Основні засоби, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, 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.

Бухгалтерський облік надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги бухгалтерська служба та матеріально відповідальні особи **відображають в облікових регістрах**, але **окремо від матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів інших джерел надходжень**.



Приклад 2.1.5

Установі подарували телевізор, справедлива вартість якого становить 15 000 грн. В бухгалтерському обліку оприбуткування телевізору відображається такими господарськими операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання телевізору як дарунку (договір, угода, акт прийому - передачі)	2313	7511	15 000
2	Відображення касових видатків	2117	2313	15 000
3	Оприбуткування телевізору	1014	2117	15 000
4	Водночас відображаються зміни у капіталі	7511	5111	15 000

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів, за якою основні засоби обліковувались у суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених у разі придбання за плату, з наведенням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Основні засоби передаються разом з первинними документами (чи їх копіями), або обліковими регістрами (чи їх копіями), або іншими документами, в яких зазначено вартість придбання (створення) основних засобів.

У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості основних засобів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.



Приклад 2.1.6

Установа у березні отримала автомобіль за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами комунальної власності, первісна вартість якого становить 250 000 грн., знос: за минулі роки – 100 000 грн., за січень – березень – 15 000 грн. В бухгалтерському обліку оприбуткування автомобіля відображається такими господарськими операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання автомобіля	1015	5111	250 000
2	Відображення суми отриманої нарахованої амортизації:			
2.1	нарахованої у минулих роках	5512	1411	100 000
2.2	нарахованої за січень – березень	5511	1411	15 000

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), **що мають історично успадковану вартість** та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники

та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо).

У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

Об'єкт основних засобів може бути отриманий у результаті **обміну** на інший актив. **Первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є залишкова вартість** переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.



Залишкова вартість - різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу

Внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації можуть обліковуватись як окремий інвентарний об'єкт основних засобів. Усі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, кожний окремо може обліковуватися як окремий інвентарний об'єкт. У разі передавання цього комплексу при проведенні демонтажу всі складові оприбутковуються як окремі інвентарні об'єкти.

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.

Земля і будівлі, розташовані на ній, є окремими активами і в бухгалтерському обліку відображаються окремо.

Надвірні приміщення, огорожі та інші надвірні споруди, що обслуговують будівлю (сарай, паркан, колодязь), становлять разом з нею один інвентарний об'єкт. Якщо ці будівлі та споруди обслуговують два і більше приміщень, вони вважаються самостійними інвентарними об'єктами.

Зовнішні прибудови до будівлі, що мають самостійне господарське значення, приміщення котельних, які стоять окремо, а також капітальні надвірні прибудови (склади, гаражі) вважаються також самостійними інвентарними об'єктами.

Земельні ділянки обліковуються на підставі документів, встановлених законодавством.

Відповідно до статті 3 Земельного кодексу України (далі - ЗК) земельні відносини регулюються Конституцією України, ЗК, а також прийнятими відповідно до них нормативно-правовими актами.

Статтею 125 ЗК встановлено, право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав.

Право власності, користування земельною ділянкою оформлюється відповідно до Закону України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" (стаття 126 ЗК).

Рішення державного реєстратора, витяг з Державного реєстру прав про проведену державну реєстрацію прав надаються в електронній та (за бажанням заявника) в паперовій формі.

Придбані (збудовані) суб'єктом державного сектору або за його замовленням житлові будинки

включаються до складу основних засобів. У такому самому порядку обліковуються житлові приміщення для військовослужбовців, які будуються у військових містечках для їх проживання.

При спорудженні житла із залученням у порядку пайової участі коштів суб'єктів державного сектору, організацій та при придбанні квартир у будинках, які перебувають у комунальній власності і обліковуються в органах місцевого самоврядування, витрати, пов'язані з цим придбанням, відносяться до складу витрат суб'єкта державного сектору.

Первісна вартість основних засобів, оцінених в іноземній валюті, визначається у грошовій одиниці України за курсом Національного банку України в порядку, встановленому НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів".

Облік основних засобів в оренді

Об'єкти основних засобів, які **не відповідають критеріям визнання активу**, мають бути списаними з Балансу установи і відобразитися у складі витрат звітного періоду або поза балансом.

Отримані в операційну оренду активи суб'єктом державного сектору (орендарем) відображаються на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку 011 «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів» за вартістю, зазначеною в договорі про оренду.

У орендодавця передані в операційну оренду основні засоби відображаються на відповідному рахунку бухгалтерського обліку.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції з подальшим зарахуванням до складу основних засобів як окремого об'єкта.

Орендні платежі, що підлягають отриманню за операційною орендою, визначаються орендодавцем згідно із законодавством і в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються як збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу.

Орендодавець дохід від операційної оренди визнає доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди, а витрати з укладення договору про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо) визнає витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Основні засоби, які є об'єктами права комунальної власності та передані суб'єкту державного сектору, який утримується за рахунок коштів державного бюджету на праві оперативного управління, обліковуються у порядку, передбаченому для обліку операційної оренди.

У аналогічному порядку відображаються основні засоби, які є об'єктами права державної власності та передані суб'єкту державного сектору, що утримується за рахунок коштів місцевого бюджету.

Об'єкти основних засобів, які тимчасово знаходяться в установі, обліковуються на позабалансовому субрахунку 021 «Активи на відповідальному зберіганні розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

До об'єктів основних засобів, які тимчасово знаходяться в установі, відносяться:

✓ оплачені товарно-матеріальних цінності вищестоящими органами із державного та місцевих бюджетів і відвантажені суб'єктам державного сектору, що належать до їх сфери управління, які перебувають на інших бюджетах, та прийняті розпорядником бюджетних коштів на відповідальне зберігання, включаючи спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;

✓ прийняті розпорядником бюджетних коштів місцевих бюджетів на відповідальне зберігання товарно-матеріальні цінності;

✓ усі види обладнання і предмети спортивних стрільбищ, тирів, кабінетів військової дисципліни навчальних закладів тощо.

Облік амортизації основних засобів



Амортизація - систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

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

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.



Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)

Ліквідаційна вартість основних засобів визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи.

Це може бути інвентаризаційна комісія або спеціально створена комісія для визначення ліквідаційної вартості основних засобів.

Сума ліквідаційної вартості може встановлюватися як в грошовому вимірнику так і в процентному.



Приклад 2.1.7

Ліквідаційна вартість буде становити 10 грн. для основних засобів, які обліковуються на субрахунку 1014 "Машини та обладнання", а ліквідаційна вартість для основних засобів, які обліковуються на субрахунку 1015 "Транспортні засоби", становить 1% від їх первісної вартості.

У разі якщо суб'єкт державного сектору прийняв рішення про встановлення ліквідаційної вартості в грошовому або процентному відношенні, то зазначене рішення повинно бути зафіксовано в розпорядчому документі про облікову політику.



Визначення ліквідаційної вартості **не є переоцінкою** об'єкта основних засобів.

За результатами роботи комісія складає Акт про встановлення ліквідаційної вартості (довільної форми).

Крім того, слід зауважити що ліквідаційна вартість може бути визначена не тільки коли залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, і об'єкт ще придатний до експлуатації, а і при введенні об'єкта в експлуатацію.

Також 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).



Приклад 2.1.8

Інвентаризаційна комісія установи прийняла рішення збільшити первісну вартість (8 000 грн.) телевізора, залишкова вартість якого його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості 100 грн.

У бухгалтерському обліку встановлення ліквідаційної вартості телевізора відображається

таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Збільшення первісної вартості телевізору, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	1014	5111	100

Не підлягають амортизації:

- ✓ земельні ділянки,
- ✓ музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України,
- ✓ унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України "Про Національний архівний фонд та архівні установи",
- ✓ рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо як об'єкти з невизначеним строком корисного використання),
- ✓ піддослідні тварини,
- ✓ багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку,
- ✓ природні ресурси,
- ✓ незавершені капітальні інвестиції.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і **призупиняється на період** його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та 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.

Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на 4.



За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено **нарахування амортизації на річну дату балансу.**

Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) **розпорядники бюджетних коштів нараховують із застосуванням прямолінійного методу**, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Амортизаційні відрахування за рік

$$= \frac{\text{Первісна вартість – Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$$



Приклад 2.1.9

Первісна вартість пральної машини становить 15 000 грн., ліквідаційна вартість – 0 грн., строк корисного використання – 10 років. Норма річної амортизації (1 500 грн.) =

первісна вартість (15 000 грн.) / строк корисного використання (10 років).



Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися суб'єктом державного сектору або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом державного сектору обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів враховуються такі чинники:

- ✓ очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. 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.

Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору наведені у додатку до Методичних рекомендацій 125.



Якщо суб'єкт державного сектору визначає **строки корисного використання** об'єкта основних засобів, які **відрізняються від наведених у додатку до Методичних рекомендацій 125**, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

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

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів 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).



Приклад 2.1.10

Керівником установи прийнято рішення дооцінити ноутбук, первісна вартість якого становить 10 000 грн., залишкова вартість дорівнює нулю, та строк корисного використання 10 років, дооцінено на 5 000 грн., а також збільшено строк корисного використання на 4 роки.

Розрахунок річної норми амортизації буде мати такий вигляд:

Сума нової залишкової вартості (5 000 грн.) поділено на новий строк корисного використання (експлуатації) (4 роки) і буде становити 1 250 грн.



Приклад 2.1.11

Керівником установи прийнято рішення дооцінити холодильник (справедлива вартість — 11 000 грн.; первісна вартість — 10 000 грн.; термін експлуатації — 20 років (в експлуатації 5 років); знос — 2 500 грн. (норма за рік 500 грн.); залишкова вартість — 7 500 грн.) дооцінено (індекс переоцінки 1,47, первісна переоцінена вартість - 14 700 грн.).

Строк корисного використання не переглядався. Розрахунок річної норми амортизації буде мати такий вигляд:

✓ **Варіант 1:**

Переоцінена вартість (14 700 грн.) – переоцінений знос (3 675 грн.) = залишкова переоцінена вартість (11 025 грн.);

Залишкова переоцінена вартість (11 025 грн.) / строк експлуатації, який залишився (20-5=15) = річна норма амортизації (735 грн.).

✓ **Варіант 2:**

Річна норма амортизації до переоцінки (500 грн.) * на індекс переоцінки (1.47) = річна норма амортизації (735 грн.).

У разі, якщо строк корисного використання збільшено на 3 роки, то:

Переоцінена вартість (14 700 грн.) – переоцінений знос (3 675 грн.) = залишкова переоцінена вартість (11 025 грн.);

залишкова переоцінена вартість (11 025 грн.) / строк експлуатації, який залишився (15+3=18) = річна норма амортизації (612,50 грн.).



Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію.

При вибутті об'єкта основних засобів розпорядник бюджетних коштів нараховує амортизацію в місяці його вибуття. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації поновлюється, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до реєстрів бухгалтерського обліку.

Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) застосовується для визначення суми амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням періоду, за який нараховується амортизація.

Для визначення суми зносу складається розрахунок амортизації на об'єкти основних засобів з урахуванням нарахованої амортизації за звітний період.

Інформація про об'єкти основних засобів заноситься до розрахунку амортизації із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, субрахунку, на якому обліковується об'єкт, та субрахунку витрат, на якому ведеться облік нарахованої амортизації, вартості, яка амортизується, річної суми амортизації, кількості місяців корисного використання (експлуатації) у періоді та сум зносу на початок і кінець періоду.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення та інших необоротних матеріальних активів, створених у результаті поліпшення об'єкта операційної оренди), **нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).**

Суму нарахованої амортизації розпорядник бюджетних коштів відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.



Знос основних засобів - сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання

Рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів» Плану рахунків призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

На субрахунку 1411 «Знос основних засобів» ведеться облік зносу об'єктів основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», крім інвестиційної нерухомості.

На субрахунку 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів» ведеться облік зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з нарахування амортизації залежить від джерела надходження основних засобів, наведених у таблиці 2.1.2.

Таблиця 2.1.2.

Облік нарахування амортизації активів

Джерело надходження активу	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Придбання		
Виготовлення власними силами	8014, 8114	14
Отримання за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу уповноваженого управляти майном		
Безоплатно отримані основні засоби (крім внутрішнього переміщення в межах органу уповноваженого управляти майном)	8014, 8114	14
	5111	7511



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

Облік ремонту та поліпшення основних засобів

Приймання закінчених робіт з **ремонту і поліпшення основних засобів** (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформлюється відповідним первинним документом.

Інформація про основні засоби вноситься до **Акту приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів** (наказ № 818) із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, вартості ремонту, реконструкції, модернізації об'єкта, найменування підприємства (організації) або суб'єкта державного сектору (структурного підрозділу), що повертає відремонтовані, реконструйовані, модернізовані основні засоби, та інших відомостей.

Зміни в характеристиці об'єкта основних засобів, пов'язані з його реконструкцією чи модернізацією тощо, вносяться до відповідного розділу акта, інвентарної картки обліку об'єкта основних засобів, технічної документації об'єкта основних засобів тощо. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк.

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

Перший примірник акта передається до бухгалтерської служби для відновлення нарахування амортизації та здійснення відповідних записів в інвентарних картках обліку об'єкта основних засобів тощо.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних суб'єктом державного сектору робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

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 суб'єкта державного сектору з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

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.

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

Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигод від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості робіт, послуг, які надаються цим об'єктом.

Прикладами такого поліпшення є:

- ✓ модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- ✓ заміна окремих частин устаткування для підвищення якості робіт, послуг;
- ✓ впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити витрати;
- ✓ добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

В інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

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



Приклад 2.1.12

Керівником установи прийнято рішення **модернізувати** комп'ютер. Послуги з модернізації склали 6 000 грн. В бухгалтерському обліку модернізація комп'ютера відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання цільового фінансування для модернізації комп'ютера	2313	5411	6 000
2	Сплачено рахунок виконавцю послуг з модернізації комп'ютера	6211	2313	6 000
3	Відображення витрат на модернізацію комп'ютера	1311	6211	6 000
4	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення на збільшення їх первісної вартості	1014	1311	6 000
	одночасно	5411	5111	6 000

**Приклад 2.1.13**

Керівником установи прийнято рішення **замінити двері в будівлі**. Вартість послуги з заміни дверей складала 3 000 грн., вартість дверей 6 000 грн.

В бухгалтерському заміна дверей відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахування підряднику сум за проведення ремонтних робіт	8013	6211	3 000
2	Передача дверей підряднику зі складу для заміни	8013	1515	6 000

Переоцінка основних засобів

У разі прийняття рішення розпорядником бюджетних коштів об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу.

При переоцінці об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів розпорядником бюджетних коштів погоджується з органом, уповноваженим управляти об'єктами комунальної власності, якщо такий визначено.

Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня погоджують рішення про проведення переоцінки з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня за відомчою підпорядкованістю.

Розпорядники бюджетних коштів, що мають подвійну підпорядкованість, рішення про проведення переоцінки погоджують з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, який затверджує кошторис.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на річну дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів **приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.**

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки.

$$\text{Переоцінена первісна вартість основних засобів (сума зносу)} = \text{Первісна вартість основних засобів (сума зносу)} \times \text{Індекс переоцінки}$$

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється}}{\text{Залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється}}$$

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. **При цьому для об'єктів, що продовжують**

використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору зараховується до капіталу в дооцінках, а сума уцінки - до складу витрат звітного періоду.

Для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, застосовується субрахунок 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» Плану рахунків.



Приклад 2.1.14

Керівником установи прийнято рішення переоцінити медичне обладнання. Станом на 31.12.2018 року первісна вартість обладнання складала 100 000 грн., знос – 60 000 грн., строк корисного використання – 10 років (в експлуатації – 6 років) Справедлива вартість становить 64 000 грн.

Станом на 31.12.2018 р. установа повинна зробити такі розрахунки:

Залишкова вартість:	$100\ 000 - 60\ 000 = 40\ 000$ грн.
Індекс переоцінки:	$64\ 000$ грн./ $40\ 000$ грн. = 1,6
Переоцінена первісна вартість:	$100\ 000$ грн. x 1,6 = 160 000 грн.
Сума дооцінки первісної вартості:	$160\ 000 - 100\ 000 = 60\ 000$ грн.
Переоцінена сума зносу:	$60\ 000$ грн. x 1,6 = 96 000 грн.
Сума дооцінки зносу:	$96\ 000 - 60\ 000 = 36\ 000$ грн.

Результати дооцінки медичного обладнання будуть відображені в обліку установи бухгалтерськими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Дооцінки первісної вартості	1014	5311	60 000
2	Коригування суми зносу	5311	1411	36 000

Тобто, залишки на субрахунках бухгалтерського обліку після дооцінки становлять:

$1014 - 160\ 000$ грн.;
$5111 - 100\ 000$ грн.;
$1411 - 96\ 000$ грн.;
$5311 - 24\ 000$ грн.;
$5512 - (-60\ 000)$ грн.).

Якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.



Приклад 2.1.14 (продовження)

Справедлива вартість медичного обладнання на 31.12.2019 становить 25 000 грн. Спочатку визначимо розрахункову суму амортизаційних відрахувань за 2019 рік. Оскільки в нашому прикладі метод нарахування амортизації прямолінійний, залишкову вартість об'єкта основних засобів поділимо на кількість років, що залишилися до кінця експлуатації: $64\ 000$ грн./ 4 роки = 16 000 грн. Залишкова вартість медичного обладнання на 31.12.2019 становить 48 000 грн. ($64\ 000$ грн. – 16 000 грн.). Сума зносу на 31.12.2019 становить 112 000 грн. ($96\ 000$ грн. + 16 000 грн.)

З метою проведення уцінки станом на 31.12.2019 р. установа повинна зробити такі розрахунки:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Індекс переоцінки:	20 000 грн./ 48 000 грн. = 0,42
Переоцінена первісна вартість:	160 000 грн. x 0,42 = 67 200 грн.
Сума уцінки первісної вартості:	67 200 – 160 000 = - 92 800 грн.
Переоцінена сума зносу:	112 000 грн. x 0,42 = 47 040 грн.
Сума уцінки зносу:	47 040 – 112 000 = - 64 960 грн.

Результати уцінки медичного обладнання будуть відображені в обліку установи бухгалтерськими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Коригування суми зносу	1411	1014	64 960
2	Уцінка залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311	1014	24 000
3	Перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	8411	1014	3 840

Тобто, залишки на субрахунках бухгалтерського обліку після уцінки становлять:

1014 – 67 200 грн.;
 5111 – 100 000 грн.;
 1411 – 47 040 грн.;
 5512 – (- 79 840 грн.).

Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами розпорядника бюджетних коштів у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року.



Приклад 2.1.14 (продовження)

Справедлива вартість медичного обладнання на 31.12.2020 становить 35 000 грн.

Спочатку визначимо розрахункову суму амортизаційних відрахувань за 2020 рік.

Оскільки метод нарахування амортизації прямолінійний, то залишкову вартість об'єкта основних засобів поділимо на кількість років, що залишилися до кінця експлуатації: 20 160 грн./ 3 роки = 6 720 грн.

Залишкова вартість медичного обладнання на 31.12.2019 становить 13 440 грн. (20 160 грн. – 6 720 грн.).

Сума зносу на 31.12.2019 становить 53 760 грн. (47 040 грн. + 6 720 грн.)

З метою проведення дооцінки станом на 31.12.2020 р. установа повинна зробити такі розрахунки:

Індекс переоцінки:	35 000 грн. / 13 440 грн. = 2,6
Переоцінена первісна вартість:	67 200 грн. x 2,6 = 174 720 грн.
Сума дооцінки первісної вартості:	174 720 – 67 200 = 107 520 грн.
Переоцінена сума зносу:	53 760 грн. x 2,6 = 139 776 грн.
Сума дооцінки зносу:	139 776 – 53 760 = 86 016 грн.

Результати дооцінки медичного обладнання будуть відображені в обліку установи бухгалтерськими записами:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Коригування суми зносу основних засобів	1014	1411	86 016
1.1	<ul style="list-style-type: none"> на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат 	1014	7411	3 840
1.2	<ul style="list-style-type: none"> на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат 	1014	5311	17 664

Тобто, залишки на субрахунках бухгалтерського обліку після уцінки становлять:

1014 – 174 720 грн.;

5111 – 100 000 грн.;

1411 – 139 776 грн.;

5311 - 17 664 грн.;

5512 – (- 82 720 грн.).



Приклад 2.1.15

Установа має обладнання, залишкова вартість якого дорівнює нулю. Станом на 31.12.20XX року первісна вартість обладнання становить 25 000 грн., сума зносу 25 000 грн., справедлива вартість 9 000 грн.

Дооцінка відображається таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Дооцінка первісної вартості обладнання	1014	5311	9 000

Після переоцінки переоцінена первісна вартість обладнання складає 34 000 грн., а сума накопиченого зносу – 25 000 грн.



Переоцінка необоротних матеріальних активів, що перебувають у використанні (експлуатації), амортизація на які нараховується в першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу), **не проводиться**.

Зменшення корисності основних засобів



Втрати від зменшення корисності активу - сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності

На дату річної фінансової звітності суб'єкт державного сектору визначає наявність ознаки зменшення корисності активу.

Про зменшення корисності активу можуть свідчити такі ознаки:

- зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

величину, ніж очікувалося;

- відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
- суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом;
- застаріння, фізичне пошкодження активу;
- рішення припинити будівництво активу до його завершення або доведення до робочого стану;
- інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

Втрати від зменшення корисності об'єкта основного засобу **визначаються іншими витратами**, а щодо основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості.

Після визнання втрат від зменшення корисності основних засобів, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості основного засобу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

Якщо на дату річної фінансової звітності ознаки зменшення корисності основного засобу перестали існувати, то суб'єкт державного сектору визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про відновлення корисності основного засобу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- суттєве збільшення ринкової вартості основного засобу протягом звітного періоду;
- суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду;
- суттєві зміни основного засобу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору;
- інші свідчення того, що ефективність основного засобу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Якщо ознаки зменшення корисності основного засобу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності основного засобу визначаються іншим доходом, а щодо основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

Після відновлення корисності основного засобу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості основного засобу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації). Балансова (залишкова) вартість основного засобу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансової (залишкової) вартості цього основного засобу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

У бухгалтерському обліку операції із зменшення корисності основних засобів відображаються записами, наведеними у таблиці 2.1.3.

Таблиця 2.1.3.

Відображення в бухгалтерському обліку операції із зменшення корисності основних засобів

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411	1411, 1412, 1414
2	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення	1411, 1412,	7411

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	причин попереднього зменшення їх корисності	1414	

Вибуття основних засобів

Визнання об'єкта основних засобів активом припиняється у разі його:

- ліквідації;
- вибуття внаслідок продажу;
- передачі без оплати;
- невідповідності критеріям визнання активом.

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), у разі, коли таке майно:

- *морально застаріле чи фізично зношене*, непридатне для подальшого використання суб'єктом господарювання та відновлення якого є економічно недоцільним (у тому числі у зв'язку з будівництвом, реконструкцією та технічним переоснащенням);

- *пошкоджене внаслідок аварії чи стихійного лиха* (за умови, що відновлення його є економічно недоцільним);

- *виявлене в результаті інвентаризації як нестача*.

При цьому основні засоби, виявлені в результаті інвентаризації як нестача, списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, а у разі якщо винні особи не встановлені, зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття провадження справи згідно з законодавством.

В бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються записами, наведеними у таблиці 2.1.4.

Таблиця 2.1.4.

Відображення в бухгалтерському обліку основні засоби, виявлені в результаті інвентаризації як нестача

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Якщо встановлено винних осіб , за нестачі, установлені при інвентаризації, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині:		
1.1	• витрат на відновлення (придбання)	2115	7111
1.2	• перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	2115	6312
2	Якщо винні особи не встановлені , на позабалансовому рахунку 073 проводиться запис про відображення сум нестач основних засобів		

Морально застаріле та фізично зношене майно, придатне для подальшого використання, може передаватися до сфери управління місцевих органів виконавчої влади з подальшим його

закріпленням за відповідними закладами, установами та організаціями.

Для визначення непридатності основних засобів комісія, призначена керівником бюджетної установи:

- ✓ здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- ✓ встановлює причини невідповідності критеріям активу;
- ✓ визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- ✓ визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість;
- ✓ складає і підписує акти про списання основних засобів.

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 аварії, до акта додається копія акта про аварію.

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 бюджетної установи.

Розпорядниками коштів місцевих бюджетів 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".

Усі вузли, деталі, матеріали та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, придатні для ремонту іншого обладнання чи для подальшого використання, а також матеріали, отримані в результаті списання основних засобів, оприбутковуються з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку запасів. Отримані в результаті списання майна основні засоби оприбутковуються з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку основних засобів.

Непридатні для використання вузли, деталі, матеріали та агрегати оприбутковуються як вторинна сировина (металобрухт тощо).

Сума оприбуткованих матеріалів, отриманих від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнається доходом спеціального фонду.

Вилучені після демонтажу та розбирання майна вузли, деталі, матеріали та агрегати, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, підлягають здачі суб'єктам господарювання, які провадять діяльність із збирання та первинної обробки брухту і відходів дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння на підставі ліцензій, одержаних відповідно до вимог Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності".



У разі вибуття об'єкта основних засобів з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченого зносу.



Приклад 2.1.16

Комісія, призначена керівником установи, встановила не придатне медичне обладнання та підписала акт про його списання.

Станом на 10.10.20XX року первісна вартість обладнання становить 37 000 грн., сума зносу 23 000 грн.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Списання медичного обладнання буде відображено у бухгалтерському обліку такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списання суми зносу об'єкта основних засобів	1411	1014	23 000
2	Списання залишкової вартості обладнання	8411	1014	14 000
3	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості обладнання, при його списанні	5111	5512	37 000

Надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами бюджетної установи, крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету.

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

Інвентаризація основних засобів

Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів визначено **Положенням № 879**.

Відповідно до п. 5 Положення № 879 **під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка**. При цьому забезпечуються:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;
- установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

інвентаризація активів і зобов'язань проводиться на підставі наказу керівника бюджетної установи. У наказі, зокрема, зазначається дату початку проведення інвентаризації, її строки, види активів, що інвентаризуються.

До початку інвентаризації перевіряються:

- ✓ наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби;
- ✓ наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування.

Бюджетні установи відомості про результати проведеної інвентаризації оформляють документами за формами, визначеними наказом Мінфіну від 17.06.2015 № 572 (далі – Наказ № 572).

Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання, однакової вартості об'єкти основних засобів, що надійшли одночасно на підприємство та щодо яких ведеться груповий облік, в інвентаризаційному описі наводяться за найменуванням із зазначенням кількості цих об'єктів.

В аналогічному порядку можуть складатися інвентаризаційні описи інших необоротних

матеріальних активів.

Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, заводського номера (у разі його наявності), року випуску, первісної (переоціненої) вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей.

Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до інвентаризаційного опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню.

У разі встановлення факту невідображення виконаних робіт капітального характеру (добудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо) або часткової ліквідації будівель і споруд (знесення окремих конструктивних елементів) в бухгалтерському обліку визначається сума збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і в описі відображаються дані про проведені зміни.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Під час *інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів* перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо.

Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Під час проведення *інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів* перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) передає відповідні матеріали керівнику підприємства.

У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, **наприклад, так:** про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.



Приклад 2.1.17

Під час проведення інвентаризації комісія виявила кавоварку, яка була не відображена в обліку. Станом на 21.11.20XX року справедлива вартість кавоварки становила 8 500 грн.

Оприбуткування в обліку кавоварки буде відображено записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування раніше не врахованої на балансі кавоварки, яка виявлена в результаті інвентаризації та буде використовуватись для потреб установи	1014	7112	8 500
2	Водночас проведення другого запису	7112	5111	8 500

Основні засоби, що ремонтуються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі документів про передачу об'єктів у ремонт.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) перевіряється правильність присвоєння інвентаризаційних номерів.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти.

Допускається складання **групових інвентаризаційних описів** малоцінних необоротних матеріальних активів, виданих в індивідуальне користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в інвентаризаційному описі.

Білизна, постільні речі, одяг та взуття одного найменування, близькі за розмірами, якість матеріалу і ціною, вносяться до інвентаризаційного опису сумарно, із зазначенням кількості цих предметів та їх номенклатурних номерів.

Предмети спецодягу і столової білизни, відправлені у прання та ремонт, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі відомостей-накладних або квитанцій надавача послуг.

Інвентаризація бібліотечних фондів оформлюється груповими інвентаризаційними описами. Під час її проведення виявляються помилки, що допущені при шифруванні документів, розстановці фонду, оформленні видачі документів користувачам, а також встановлюється заборгованість користувачів перед бібліотекою, виявляються дублетні документи, документи, що не відповідають профілю комплектування фонду підрозділу чи бібліотеки в цілому, та документи, що потребують ремонту, оправи тощо.

У разі встановлення факту відсутності документа проводиться його розшук у строк, визначений правилами користування бібліотекою щодо користування документом читачем, але не більше одного року.

Основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку і строки, передбачені для основних засобів.



2.2. Облік нематеріальних активів



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи визначають:

- ✚ НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»;
- ✚ НП(С)БОДС 126 «Оренда»;
- ✚ НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»;
- ✚ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ✚ Методрекомедації 122

Вимоги НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» **не поширюються на:**

- ✓ гудвіл;
- ✓ операції з нематеріальними активами, особливості обліку яких визначаються іншими НП(С)БОДС.

Визнання нематеріальних активів



Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований

Нематеріальний актив визнається активом, якщо

- ✓ його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів)
- ✓ існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням,

та/або

- ✓ якщо він має потенціал корисності
- ✓ його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проекту), визнається активом за умов, якщо суб'єкт державного сектору має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Зарахування на баланс і використання придбаних (створених) об'єктів нематеріальних активів здійснюється на підставі відповідного первинного документа. В первинному документі зазначаються назви документів, згідно з якими такий об'єкт нематеріальних активів вводиться в господарський оборот, зокрема патент, свідоцтво, ліцензійний договір, договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності, договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності тощо.



На облік у складі нематеріальних активів беруться **придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом нематеріальних активів після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.**

Якщо актив не відповідає вказаним критеріям визнання нематеріального активу, то витрати, пов'язані з його придбанням (створенням), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

- ✓ дослідження;
- ✓ підготовку і перепідготовку кадрів;
- ✓ створення, реорганізацію та переміщення суб'єкта державного сектору або його частини.

Класифікація нематеріальних активів



Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- ❖ **авторське та суміжні з ним права** (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);
- ❖ **права користування природними ресурсами** (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- ❖ **права на знаки для товарів і послуг** (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо);
- ❖ **права користування майном** (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- ❖ **права на об'єкти промислової власності** (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- ❖ **інші нематеріальні активи** (право на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв тощо).

Кожній окремій групі об'єктів нематеріальних активів, наведеній у НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи», відповідає один із субрахунків **рахунку 12 «Нематеріальні активи»** Плану рахунків. Перелік субрахунків, призначених для обліку нематеріальних активів та їх призначення узагальнено в таблиці 2.2.1.

Таблиця 2.2.1.

Перелік субрахунків, призначених для обліку нематеріальних активів та їх призначення

Субрахунки	Призначення
1	2
1211 «Авторське та суміжні з ним права»	Облік авторських прав та суміжних з ними прав суб'єкта державного сектору (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо)
1212 «Права користування природними ресурсами»	Облік об'єктів права користування ресурсами природного середовища. До них належать: права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо
1213 «Права на знаки для товарів і послуг»	Облік прав на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо)

Субрахунки	Призначення
1	2
1214 «Права користування майном»	Облік прав користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)
1215 «Права на об'єкти промислової власності»	Облік прав на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо)
1216 «Інші нематеріальні активи»	Облік інших нематеріальних активів (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)

Господарські операції з надходження, руху та вибуття об'єктів інтелектуальної власності оформлюються **первинними документами, форми яких затверджені наказом № 732**. Ці форми первинного обліку можуть застосовуватися для оформлення операцій з іншими нематеріальними активами із зазначенням у цьому разі назви і реквізитів форми щодо нематеріальних активів.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, руху та вибуття нематеріальних активів здійснюється відповідно до Типової кореспонденції.

Придбання та первісна оцінка нематеріальних активів

Об'єкт нематеріальних активів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- **вартість придбання** у разі придбання за плату;
- **собівартість виробництва** у разі самостійного виготовлення (створення);
- **справедлива вартість** у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- **первісна (переоцінена) вартість** нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- **залишкова вартість** переданого нематеріального активу у разі отримання у результаті обміну на інший актив.



Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів формується за рахунок капітальних та поточних витрат згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося, відображаються у складі капітальних інвестицій в нематеріальні активи.

Зарахування об'єктів капітальних інвестицій на підставі первинних документів до складу нематеріальних активів відображається із відповідним зменшенням капітальних інвестицій. Одночасно відображається збільшення внесеного капіталу та зменшення цільового фінансування.

Для **аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності**, а також для **аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів**, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі, в бухгалтерській службі бюджетної установи **відкривається інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності** у складі нематеріальних активів в одному примірнику на кожен об'єкт або групу об'єктів, яка заповнюється за даними відповідного первинного документа.

Придбання за плату

У разі **придбання об'єкта нематеріальних активів первісна вартість складається з:**

- **ціни (вартості) придбання** (крім отриманих торговельних знижок),
- **мита, непрямих податків**, що не підлягають відшкодуванню,
- **інших витрат**, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.



Фінансові витрати не включаються до первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).



Приклад 2.2.1

Установа за рахунок коштів загального фонду кошторису придбала право власності на програмне забезпечення вартістю 50 000 грн.

В бухгалтерському обліку придбання прав на програмне забезпечення відображається такими господарськими операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання цільового фінансування для придбання прав на програмне забезпечення	2313	5411	50 000
2	Відображення витрат на придбання прав на програмне забезпечення	1313	6211	50 000
3	Сплачено постачальникам	6211	2313	50 000
4	Зарахування до складу нематеріальних активів права на програмне забезпечення після введення в експлуатацію	1211	1313	50 000
	Водночас проведення другого запису	5411	5111	50 000

Отримання в результаті обміну

Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є **залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів**.

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Безоплатне отримання нематеріальних активів

Нематеріальні активи **безоплатно отримуються** від:

- ✓ суб'єктів державного сектору;
- ✓ від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору).

У разі **безоплатного отримання** об'єкта нематеріальних активів від суб'єктів державного сектору первісна вартість такого об'єкта **дорівнює первісній (переоціненій) вартості** нематеріальних активів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом б цього розділу, з наведенням суми накопиченої амортизації.

Нематеріальні активи передаються разом з первинними документами (чи їх копіями) або

обліковими регістрами (чи їх копіями), або іншими документами, в яких зазначено вартість придбання (створення) нематеріальних активів.

У разі якщо **відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості нематеріального активу**, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.



Приклад 2.2.2

Установа у березні отримала права на літературний твір за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності), первісна вартість якого становить 15 000 грн., знос: за минулі роки – 10 000 грн., за січень – березень – 250 грн.

В бухгалтерському обліку оприбуткування прав на літературний твір відображається такими господарськими операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання прав на літературний твір	1211	5111	15 000
2	Відображення суми отриманої нарахованої амортизації:			
3	нарахованої у минулих роках	5512	1413	10 000
4	нарахованої за січень – березень	5511	1413	250

У разі **безоплатного отримання об'єкта нематеріальних активів** від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору) **первісна вартість такого об'єкта дорівнює його справедливій вартості** на дату отримання з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з приведенням нематеріального активу у стан, придатний до використання за призначенням, та витрат, передбачених пунктом 6 цього розділу.

Первісною вартістю нематеріальних активів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 6 цього розділу.

Отримання суб'єктами державного сектору нематеріальних активів як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до Закону України "Про гуманітарну допомогу", інших нормативно-правових актів. Нематеріальні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби.

Комісія складає відповідний документ, в якому зазначаються найменування і вартість отриманих нематеріальних активів, на підставі якого операції з безоплатного отримання відображаються в бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік надходження, переміщення та вибуття **гуманітарної допомоги** бухгалтерська служба та матеріально відповідальні особи **відображають в облікових регістрах, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів інших джерел надходжень.**



Приклад 2.2.3

Установі передано безкоштовно від юридичної особи право на фірмову назву, справедлива вартість якого становить 150 000 грн. В бухгалтерському обліку оприбуткування права на фірмову назву відображається такими господарськими

операціями:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Безкоштовне отримання права на фірмову назву	2313	7511	150 000
2	Відображення касових видатків	2117	2313	150 000
3	Оприбуткування права на фірмову назву	1213	2117	150 000
4	Водночас відображаються зміни у капіталі	7511	5111	150 000

Створення нематеріальних активів

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів, створеного суб'єктом державного сектору, складається з витрат, які прямо пов'язані з його створенням (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього нематеріального активу) та підготовкою його до використання (оплата реєстрації права, амортизація патентів, ліцензій тощо) у визначений спосіб.



Приклад 2.2.4

Установа створила об'єкт нематеріальних активів — комп'ютерну програму для автоматизації свого виробничого процесу. Для цього вона залучила підрядника — спеціалізоване підприємство, а також працівників установи.

Вартість робіт підрядника становить 18 000 грн. в тому числі податок на додану вартість — 3 000 грн. Заробітна плата нарахована працівникам, які були залучені до створення об'єкту становить 30 000 грн., нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату — 6 600 грн. Витрати на державну реєстрацію становлять — 4 000 грн.

В бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011	58 600
2	Відображені витрати на створення комп'ютерної програми за розрахунками з спеціалізованим підприємством	1313	6211	18 000
3	Нарахована заробітна плата працівникам, залученим до створення комп'ютерної програми	1313	6511	30 000
4	Нараховано єдиний соціальний внесок	1313	6313	6 600
5	Відображені витрати, понесені на державну реєстрацію комп'ютерної програми	1313	6211	4 000
6	Вилучення з доходів звітного періоду асигнувань у сумі поточних витрат, що включаються до первісної вартості комп'ютерної програми	7011	5411	58 600
7	Введення в експлуатацію комп'ютерної програми	1211	1313	58 600
	Водночас проводиться другий запис	5411	5111	58 600

Отримання нематеріального активу у користування

Об'єкт нематеріальних активів, наданий суб'єктом державного сектору, який є правовласником (ліцензіаром), в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі.

Об'єкт нематеріальних активів, отриманий у користування, обліковується суб'єктом державного сектору (ліцензіатом) на позабалансовому рахунку в оцінці, визначеній виходячи із розміру винагороди, встановленого в договорі. При цьому платежі за надане право використання об'єктів інтелектуальної власності у вигляді періодичних платежів, обчислених у порядку та строки, встановлені договором, включаються ліцензіатом до витрат звітного періоду.

Оцінка після первісного визнання

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей та продовженням строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигід.



Приклад 2.2.5

Станом на 01.01.20XX на балансі установи знаходиться програмне забезпечення, первісна вартість якого становить 2 400 грн., знос – 400 грн. Оцінений термін корисної експлуатації дорівнює 6 років.

У зв'язку із виробничою необхідністю керівництво установи вирішило модернізувати це програмне забезпечення. Витрати на модернізацію склали 900 грн., у тому числі 150 грн. – ПДВ.

Внаслідок модернізації термін корисного використання був переглянутий і дорівнює тепер 7 років. Отже, установа має підстави капіталізувати витрати на модернізацію. Установа не є платником податку на додану вартість.

В бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються таким чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано бюджетні асигнування для модернізації програмного забезпечення	2313	5411	900
2	Відображення витрат на удосконалення, підвищення можливостей програмного забезпечення та продовження строку використання	1313	6211	900

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта нематеріальних активів в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигід від його використання або потенціалу корисності, пов'язаних з цим активом, до первісно оціненого рівня, включаються до складу витрат звітного періоду (річний збір за підтримання чинності патенту на винахід, корисну модель, промисловий зразок, за продовження строку дії свідоцтва на знаки для товарів і послуг тощо).



Приклад 2.2.6

Установою сплачено річний збір за підтримання чинності патенту на винахід. Сума платежу становила 750 грн.

В бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано бюджетні асигнування для сплати збору за підтримання чинності патенту на винахід	2313	7011	750
2	Відображення витрат на сплату збору за підтримання чинності патенту на винахід	8013	6211	750
3	Перерахування коштів	6211	2313	750

Переоцінка нематеріальних активів

Розпорядник бюджетних коштів місцевих бюджетів може **здійснювати переоцінку** за справедливою вартістю на річну дату балансу тих об'єктів нематеріальних активів, щодо яких існує **активний ринок**.



Активний ринок - ринок, якому притаманні такі умови:

- ✓ 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

Рішення про проведення переоцінки об'єктів нематеріальних активів розпорядником коштів місцевого бюджету погоджується з органом, уповноваженим управляти об'єктами комунальної власності, якщо такий визначено.

Розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів нижчого рівня погоджують рішення про проведення переоцінки з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня за відомчою підпорядкованістю.

Розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів нижчого, що мають подвійну підпорядкованість, рішення про проведення переоцінки погоджують з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня, який затверджує кошторис.



У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріальних активів переоцінюються всі інші об'єкти групи, до якої належить такий об'єкт нематеріальних активів (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Порогом суттєвості для проведення переоцінки нематеріальних активів приймається величина, що **дорівнює 10-відсотковому відхиленню** залишкової вартості нематеріальних активів від їх справедливої вартості.

Переоцінка об'єктів нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі проводиться з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на річну дату балансу суттєво не відрізнялась від їх справедливої вартості.



Якщо окремих об'єктів нематеріальних активів у складі групи переоцінених об'єктів нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), такий об'єкт відображається за його первісною вартістю за вирахуванням суми накопиченої амортизації та накопичених втрат від зменшення його корисності.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріальних активів визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки.

$$\text{Переоцінена первісна вартість нематеріальних активів (сума накопиченої амортизації)} = \text{Первісна вартість нематеріальних активів (сума накопиченої амортизації)} \times \text{Індекс переоцінки}$$

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється}}{\text{Залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється}}$$

Якщо залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то його **переоцінена залишкова вартість** визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми накопиченої амортизації об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми накопиченої амортизації нематеріальних активів заносяться до інвентарної картки обліку об'єкта нематеріальних активів.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів зараховується до капіталу в дооцінках, а сума уцінки - до витрат звітного періоду.



Приклад 2.2.7

За даними активного ринку справедлива вартість об'єкта нематеріального активу становить 8 400 грн., первісна вартість — 12 000 грн., сума накопиченої амортизації — 5 000 грн. Керівник установи прийняв рішення дооцінити об'єкт нематеріальних активів до справедливої вартості. Раніше переоцінка об'єкта не здійснювалася.

Спершу проведемо необхідні розрахунки.

Залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів становить:

$$12\,000 - 5\,000 = 7\,000 \text{ грн.}$$

Визначаємо індекс переоцінки:

$$8\,400 / 7\,000 = 1,2.$$

Сума дооцінки первісної вартості становить:

$$12\,000 \times 1,2 - 12\,000 = 2\,400 \text{ грн.}$$

Дооцінка накопиченої амортизації:

$$5\,000 \times 1,2 - 5\,000 = 1\,000,00 \text{ грн.}$$

Таким чином, залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів збільшилася на 1 400 грн. (2 400 грн. - 1 000,00 грн. або 8 400 грн. - 7 000 грн.).

У бухгалтерському обліку першу дооцінку нематеріального активу відображають таким чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Дооцінки первісної вартості	1211	5311	2 400
2	Коригування суми накопиченої амортизації	5311	1413	1 000

Якщо до проведення дооцінок відбулася уцінка об'єкта нематеріальних активів, то сума його

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

дооцінки визнається доходами суб'єкта державного сектору в сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу в дооцінках звітного року.

Якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта нематеріальних активів, то **сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу в дооцінках**, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.



Приклад 2.2.8

На балансі бюджетної установи обліковується два об'єкти нематеріальних активів, щодо яких прийнято рішення про переоцінку.

№ з/п	Показник	Об'єкт 1	Об'єкт 2
1	2	3	4
1	Первісна переоцінена вартість, грн.	15 700	18 100
2	Сума накопиченої амортизації, грн.	850	3 250
3	Залишкова вартість об'єкта нематеріальних активів, грн. (ряд. 1 - ряд. 2)	14 850	14 850
4	Справедлива вартість за даними проведеної оцінки, грн.	20 790	11 880
5	Результат попередніх переоцінок (дооцінка «+», уцінка «-») залишкової вартості нематеріальних активів, грн.	-1 000	+1 600
6	Індекс переоцінки (ряд. 4 : ряд. 3)	1,4	0,8
7	Первісна вартість після переоцінки, грн. (ряд. 1 x ряд. 6)	21 980	14 480
8	Переоцінена сума накопиченої амортизації, грн. (ряд. 2 x ряд. 6)	1 190	2 600
9	Сума переоцінки (дооцінка «+», уцінка «-») первісної переоціненої вартості, грн. (ряд. 7 - ряд. 1)	+6 280	- 3 620
10	Сума переоцінки (дооцінка «+», уцінка «-») накопиченої амортизації, грн. (ряд. 8 - ряд. 2)	+340	-650
11	Сума переоцінки (дооцінка «+», уцінка «-») залишкової вартості об'єкта, грн. (ряд. 4 - ряд. 3)	+5 940	-2 970

На рахунках бухгалтерського обліку операції з уцінки та дооцінки раніше переоцінених об'єктів нематеріальних активів будуть відображені таким чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Дооцінка залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів, що раніше уцінювався (об'єкт 1)				
1	На суму дооцінки накопиченої амортизації	1211	1413	340
2	На суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	1211	7411	1 000
3	На суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат (5 940 грн. – 1 000 грн.)	1211	5311	4 940
Уцінка залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів, що раніше дооцінювався (об'єкт 2)				
1	Коригування суми накопиченої амортизації	1413	1211	650

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
2	Уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	5311	1211	1 600
3	Перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта (2 970 грн. – 1 600 грн.)	8411	1211	1 370

Амортизація нематеріальних активів

Об'єктом амортизації нематеріальних активів так як і основних засобів є **вартість, яка амортизується.**

Вартість, яка амортизується, складається з первісної або переоціненої вартості нематеріальних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів прирівнюється до нуля, окрім випадків існування невідомого зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання або якщо ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом керівника бюджетної установи.

Нематеріальний актив підлягає амортизації, коли має визначений строк корисного використання (експлуатації).



Об'єкти нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) **не амортизуються.** Амортизація **не нараховується** на нематеріальні активи, 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 об'єкта нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) **здійснюється протягом строку його корисного використання, який встановлюється розпорядником бюджетних коштів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).**

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів ураховуються такі фактори:

- моральний знос (амортизація), що передбачається;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта державного сектору;
- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації);
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або інші обмеження щодо строку корисного використання (експлуатації) нематеріального активу.

Розпорядники бюджетних коштів амортизацію нематеріальних активів нараховують із застосуванням **прямолінійного методу**, відповідно до якого **річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів.**

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Вартість об'єкта нематеріальних активів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на 4.



За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації **на річну дату балансу**.

Амортизація об'єкта нематеріальних активів **нараховується з місяця, що настає за місяцем уведення цього об'єкта в господарський оборот**.

При вибутті об'єкта нематеріального активу розпорядник бюджетних коштів нараховує амортизацію в місяці його вибуття. При цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми витрат і збільшенням суми накопиченої амортизації нематеріальних активів. Відображення в бухгалтерському обліку операцій з нарахування амортизації на нематеріальні активи залежить від джерел їх надходження, наведених у таблиці 2.2.2.

Таблиця 2.2.2.

Облік нарахованої амортизації нематеріальних активів залежно від джерел надходжень

Джерело надходження активу	Кореспонденція субрахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Придбання		
Виготовлення власними силами	8014, 8114	1413
Отримання за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу уповноваженого управляти майном		
Безоплатно отримані нематеріальні активи (крім внутрішнього переміщення в межах органу уповноваженого управляти майном)	8014, 8114	1413
	5111	7511

Нарахування амортизації об'єкта нематеріальних активів припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття цього об'єкта.

Аналітичний облік накопиченої амортизації нематеріальних активів ведеться за об'єктами нематеріальних активів.

Строк корисного використання об'єкта нематеріальних активів переглядається в кінці звітного року, якщо в наступному звітному році очікуються зміни строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод від його використання.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі установлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.



Приклад 2.2.9

Під час придбання виключного права інтелектуальної власності на комп'ютерну програму установа кваліфікувала нематеріальний актив із невизначеним строком корисного використання. У бухгалтерському обліку нарахування амортизації на права інтелектуальної власності не проводилося.

Через рік використання програми (на кінець 20XX звітного року) з'явилися обставини, які дали змогу визначити строк корисного використання, — його встановлено на рівні 3-х років.

Новий строк корисного використання зазначено в наказі про зміну строку корисного

використання об'єкта нематеріальних активів.

Первісна вартість об'єкта нематеріальних активів — 12 000 грн.

Амортизація комп'ютерної програми починає нараховуватися з початку наступного року.

Сума річної амортизації нематеріальних активів після перегляду строку корисного використання становить: $12\,000 / 3 \text{ роки} = 4\,000 \text{ грн.}$

Амортизація нематеріального активу нараховується виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Після визнання втрат від зменшення корисності або після відновлення корисності об'єкта нематеріального активу, що амортизується, **нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості такого об'єкта і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання.**

Балансова (залишкова) вартість об'єкта нематеріальних активів, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансової (залишкової) вартості такого об'єкта, визначеної на дату відновлення корисності, без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Облік зменшення та відновлення корисності нематеріальних активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності та відновлення корисності активів регулює НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів».

На дату річного балансу розпорядником бюджетних коштів самостійно оцінюються існуючі ознаки можливого зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів.

Оцінка наявності цих ознак здійснюється з метою приведення балансової вартості нематеріальних активів у відповідність з очікуваною сумою відшкодування таких нематеріальних активів, виходячи з очікуваних обсягів майбутніх економічних вигід, які може забезпечити використання нематеріальних активів.

Про зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити, зокрема такі ознаки:

- зменшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;
- відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
- суттєві негативні зміни у технологічних, правових і політичних умовах, в яких діє суб'єкт державного сектору, та зміна рівня, способу використання активу, що відбулися протягом звітного періоду або очікуються найближчим часом;
- застарілість, фізичне пошкодження активу;
- рішення припинити створення активу до його завершення або доведення до робочого стану;
- інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

За наявності ознак зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів розпорядник бюджетних коштів визначає суму його очікуваного відшкодування.

Незалежно від наявності ознак зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів розпорядник бюджетних коштів визначає на дату річного балансу суму очікуваного відшкодування об'єктів нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання і об'єктів нематеріальних активів, які не використовуються на дату річного балансу.

Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів включаються до складу інших витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми зносу (амортизації) об'єкта нематеріальних активів.



Приклад 2.2.10

Установа придбала патент на винахід технології з добування нафти.

Ціни на нафту стали падати, застосовувана технологія стала неприбутковою, і патент забезпечував невеликий дохід.

Очікувані майбутні грошові надходження від використання патенту – 35 000 грн. Залишкова вартість патенту дорівнює 60 000 грн.

Оскільки чиста вартість реалізації патенту нижче його залишкової вартості, то потрібно визначити розмір зменшення корисності патенту.

Після розрахунку виявилось, що теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу дорівнює 20 000 грн. і це буде сумою очікуваного відшкодування патенту.

Отже, розмір зменшення корисності патенту складе 40 000 грн. (60 000 грн. – 20 000 грн.).

У бухгалтерському обліку зазначені операції будуть відображені таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення втрат від зменшення корисності нематеріальних активів, якщо втрати визнаються вперше або сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	8411	1413	40 000



Втрати від зменшення корисності активу - сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то розпорядник бюджетних коштів визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити, зокрема такі ознаки:

- суттєве збільшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду;
- суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду;
- зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотків або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування об'єкта нематеріального активу;
- суттєві зміни об'єкта нематеріальних активів та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність суб'єкта державного сектору;
- інші свідчення того, що ефективність використання об'єкта нематеріальних активів є або буде кращою, ніж очікувалось.

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта нематеріальних активів відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу (амортизації) об'єкта нематеріальних активів.



Продовження прикладу 2.2.10

Через кілька років ціни на нафту стали знову рости, застосовувана технологія стала прибутковою, і вартість патенту знову зростає й стала забезпечувати стабільний

дохід.

На дату складання річної звітності виявилось, що сума очікуваного відшкодування від використання патенту становить 25 000 грн. Залишкова вартість патенту – 15 000 грн. Установа повинна відобразити в балансі вигоду від відновлення корисності патенту.

Отже, розмір вигід від відновлення корисності патенту складе 10 000 грн. (25 000 грн. – 15 000 грн.).

В бухгалтерському обліку зазначені операції будуть відображені таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення вигод від відновлення корисності нематеріальних активів, якщо сума попередніх уцінок і втрат від зменшення корисності перевищує суму попередніх дооцінок і вигод від відновлення корисності	1413	7411	10 000



Вигоди від відновлення корисності - величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість

Вибуття нематеріальних активів

Об'єкт нематеріальних активів списується з балансу в разі його **вибуття** внаслідок:

- безоплатної передачі,
- неможливості отримання суб'єктом державного сектору надалі економічних вигід та/або потенціалу корисності від його використання
- невідповідності критеріям визнання активом.



Приклад 2.2.11

Установа за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності передає іншій установі безоплатно право на винахід.

Первісна вартість об'єкта становить 15 000 грн., сума накопиченої амортизації за минулі роки становить 3 250 грн., за місяці поточного року, які об'єкт перебував в експлуатації, тобто, нарахованої у місяці вибутті – 750 грн.

В бухгалтерському обліку операції з безоплатної передачі відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення вартості безоплатно переданого права на винахід за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	5111	1215	15 000
2	Віднесення до фінансових результатів суми амортизації, нарахованої у місяці вибуття	5511	8014, 8114	750
3	Відображення нарахованої суми накопиченої амортизації на право на винахід, що безоплатно передані суб'єктам			

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	державного сектору:			
3.1	- у місяці вибуття	1413	5511	750
3.2	- у минулих роках	1413	5512	3 250

У разі вибуття нематеріального активу з балансу списуються його первісна (переоцінена), балансова вартість та сума накопиченої амортизації.



Приклад 2.2.12

Установа використовувала у виробничій діяльності об'єкт нематеріальних активів «Право на корисну модель».

У результаті отримання патенту на іншу корисну модель, що перевершує попередню за технічними та економічними характеристиками, подальше використання застарілого об'єкта установою визнано недоцільним. У червні 20XX року прийнято рішення про його ліквідацію.

Первісна вартість об'єкта, що ліквідується, — 70 000 грн. Станом на 01.06.20XX (тобто на початок місяця, в якому об'єкт ліквідований) балансова (залишкова) вартість об'єкта склала 19 000 грн. На 01.07.20XX (тобто на початок наступного місяця) балансова (залишкова) вартість об'єкта дорівнює 18 500 грн., а сума накопиченої амортизації — 51 500 грн.

У бухгалтерському обліку операції із списання нематеріального активу відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списання накопиченої амортизації	1413	1215	51 500
2	Списання залишкової вартості	8411	1215	18 500
3	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості нематеріальних активів, які були придбані, при їх списанні	5111	5512	70 000

Списання об'єкта нематеріальних активів оформлюється актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів, який складається у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) керівника (його заступника), підписується головою та членами комісії, особою, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджується керівником бюджетної установи.

Регістри аналітичного обліку об'єктів нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів.

Інвентаризація нематеріальних активів

Інвентаризація нематеріальних активів здійснюється у терміни та порядку, встановленому Положенням № 879.

При інвентаризації об'єктів нематеріальних активів їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) відповідні права.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Зокрема, з метою ідентифікації об'єктів нематеріальних активів інвентаризаційна комісія пересвідчується у наявності та чинності документів, що засвідчують правомірність набуття прав власності чи їх частини на об'єкти інтелектуальної власності, - патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій, договорів тощо.

Інвентаризаційною комісією під час проведення інвентаризації складається інвентаризаційний опис (типова форма N HA-4), до якої заносяться об'єкти нематеріальних активів, ідентифіковані (виявлені) під час інвентаризації. Типова форма опису затверджена Наказом № 572.

Інвентаризаційний опис нематеріальних активів складається на кожний окремих об'єкт нематеріальних активів чи групу однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів нематеріальних активів, окремо за кожною особою, відповідальною за використання об'єкта чи групи об'єктів нематеріальних активів.

Виявлені за результатами інвентаризації об'єкти нематеріальних активів, які не відображені в бухгалтерському обліку, інвентаризаційною комісією заносяться до інвентаризаційного опису із зазначенням найменування і характеристики, первісної вартості і суми накопиченої амортизації, дати придбання і строку корисного використання.

Одночасно комісією складається відповідний первинний документ на оприбуткування об'єкта нематеріальних активів.

Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти нематеріальних активів як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіральної відомості.

Об'єкти нематеріальних активів, на які за результатами інвентаризації складені акти введення в господарський оборот та визначена їх вартість, зараховуються до складу нематеріальних активів. Об'єкти нематеріальних активів, які були отримані розпорядником бюджетних коштів безоплатно, виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс суб'єкта державного сектора, після оформлення відповідного первинного документа зараховуються до складу нематеріальних активів.



Приклад 2.2.13

За результатами проведеної інвентаризації виявлено:

1. Програмне забезпечення, яке не було зараховано на баланс установи. Справедлива вартість становить 21 000 грн.;
2. Нестачу патенту на винахід (первісна вартість – 3 000 грн.), винна особа не встановлена;
3. Нестачу права на корисну модель (первісна вартість – 18 000 грн.), винною особою визнано Іванченко З. М.

У бухгалтерському обліку операції за результатами інвентаризації відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування раніше не врахованого на балансі програмного забезпечення, яке виявлене в результаті інвентаризації та буде використовуватись установою	1211	7112	21 000
	Водночас проведення другого запису	7112	5111	21 000
2	Відображено нестачу патенту на винахід, якщо винні особи не встановлені,		073	3 000
3	Якщо встановлено винну особу, за нестачу, установлену при інвентаризації, у частині витрат на відновлення права на корисну модель	2115	7111	18 000

2.3. Облік оренди



Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності орендарів та орендодавців визначаються у **НП(С)БОДС 126 «Оренда»**

Вимоги НП(С)БОДС 126 «Оренда» **не поширюються на:**

- ✓ **оцінку активів**, яка визначається в інших НП(С)БОДС, зокрема об'єктів інвестиційної нерухомості, біологічних активів;
- ✓ **договори оренди**, пов'язаних із розвідкою та використанням природних та подібних невідтворюваних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок), використанням авторського і суміжних з ним прав.



Оренда - договір, за яким орендар **набуває права користування** необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку

Одним із найпоширеніших цивільно-правових договорів у господарській діяльності є договір оренди, за яким орендодавець передає або зобов'язується передати орендарю майно у користування за плату на певний строк. Тобто, за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.

У користування за договором оренди передається **індивідуально визначене майно** виробничо-технічного призначення (або цілісний майновий комплекс), що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості (неспоживна річ).

Відповідно до **ГКУ об'єктом оренди можуть бути:**

- ✓ державні та комунальні підприємства або їх структурні підрозділи як цілісні майнові комплекси, тобто господарські об'єкти із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), відокремленою земельною ділянкою, на якій розміщений об'єкт, та автономними інженерними комунікаціями і системою енергопостачання;
- ✓ нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення);
- ✓ інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що належить суб'єктам господарювання.

Оренда структурних підрозділів державних та комунальних підприємств не повинна порушувати виробничо-господарську цілісність, технологічну єдність даного підприємства.

Законом може бути встановлено перелік державних та комунальних підприємств, цілісні майнові комплекси яких не можуть бути об'єктом оренди.

Відносини між орендодавцем та орендарем у разі оренди майна, що перебуває в державній або комунальній власності, регулюються Законом № 2269-XII, якщо інше не передбачено законодавством та договором оренди.

Відповідно до ГКУ **істотними умовами договору оренди є:**

- об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації);
- строк, на який укладається договір оренди;
- орендна плата з урахуванням її індексації;
- порядок використання амортизаційних відрахувань;
- відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Облік фінансової оренди в орендаря



Фінансова оренда - оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом

Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче **ознак**:

- ✓ орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- ✓ орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;
- ✓ строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- ✓ теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- ✓ орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- ✓ орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- ✓ оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- ✓ доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю.

Отримані у фінансову оренду активи розпорядником бюджетних коштів (орендарем), якому законодавством надане відповідне право, **відображаються в бухгалтерському обліку як активи та зобов'язання за справедливою вартістю** орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за **теперішньою вартістю** суми мінімальних орендних платежів.



Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання



Мінімальні орендні платежі - платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

- ✓ для орендаря - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;
- ✓ для орендодавця - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об'єкта оренди.



Гарантована ліквідаційна вартість:

- для орендаря - та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;
- для орендодавця - та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він був відображений у бухгалтерському обліку орендаря на початку строку фінансової оренди, є

витратами фінансової діяльності орендаря і відображається у бухгалтерському обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду та розподіляється на пропорційній основі.

Якщо в договорі про фінансову оренду не вказана **орендна ставка відсотка**, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу витрат фінансової діяльності орендар застосовує **ставку відсотка на можливі позики орендаря**.



Орендна ставка відсотка - ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди



Початок строку оренди - дата, яка настає раніше:

- ✓ дата підписання договору оренди;
- ✓ дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду



Ставка відсотка на можливі позики орендаря - ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди



Приклад 2.3.1

Установа отримала у фінансову оренду автомобіль, що використовується для адміністративних потреб, строком на 2 роки.

Сплату орендних платежів орендар здійснює щокварталу не пізніше останнього дня кожного кварталу. Орендну ставку відсотка встановлено в договорі на рівні 24 % на рік (тобто 6 % у квартал). Загальна сума мінімальних орендних платежів за 2 роки (8 кв.) становить 1 236 756 грн. (154 594,50 грн./кв.).

Після закінчення строку договору фінансової оренди установа отримує право власності на об'єкт оренди.

Установою встановлено строк корисного використання автомобіля 5 років. Ліквідаційну вартість об'єкта оренди визнано такою, що дорівнює нулю. Амортизацію нараховують прямолінійним методом.

Для розрахунку теперішньої вартості мінімального орендного платежу скористаємося формулою:

Цю формулу застосовують у разі, коли сплата орендних платежів здійснюється в кінці звітного періоду.

$$ТВ_{\text{мопк}} = \text{МОП} \times \left(\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right) .$$

$ТВ_{\text{мопк}}$ - теперішня вартість мінімальних орендних платежів нарахована в кінці періоду;

$МОП$ - сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно;

n - кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i - ставка відсотка для вказаного періоду.

$ТВ_{\text{мопк}} = 154\,594,50 \times (1 - 1 : (1 + 0,06)^8) : 0,06 = 960\,000,00$ (грн.).

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

За цією вартістю **орендар** оприбутковує об'єкт фінансової оренди на балансі.

Фінансові витрати орендаря становлять (1 236 756,00 грн. – 960 000,00 грн.) за 2 роки 276 756,00 грн.

Тепер потрібно розподілити суму фінансових витрат між періодами.

Таблиця 2.3.1

Розподіл щоквартального орендного платежу

Період	Мінімальна сума орендних платежів, що сплачується щокварталу	Орендні платежі:		Залишок заборгованості орендаря на кінець періоду (гр. 5 попереднього рядка - гр. 4)
		фінансові витрати (гр. 5 попереднього рядка x 0,06)	у частині відшкодування вартості об'єкта оренди (гр. 2 - гр. 3)	
1	2	3	4	5
				960000,00
1-й квартал	154594,50	57600,00	96994,50	863005,50
2-й квартал	154594,50	51780,33	102814,17	760191,33
3-й квартал	154594,50	45611,48	108983,02	651208,31
4-й квартал	154594,50	39072,50	115522,00	535686,31
5-й квартал	154594,50	32141,18	122453,32	413232,99
6-й квартал	154594,50	24793,98	129800,52	283432,47
7-й квартал	154594,50	17005,95	137588,55	145843,92
8-й квартал	154594,50	8750,58*	145843,92	0
Усього	1236756,00	276756,00	960000,00	0

* В останньому місяці фінансової оренди суму фінансових витрат визначаємо з урахуванням залишку заборгованості за об'єктом оренди: $154594,50 - 145843,92 = 8750,58$ (грн.).

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування автомобіля	1311	6015	960 000
2	Частину довгострокової заборгованості (що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу) переведено до складу поточної заборгованості	6015	6113	424 313,69*
3	Відображення фінансових витрат звітного періоду	8311	6415	57 600,00**
4	Сплачено орендний платіж у частині відшкодування вартості об'єкта оренди (транспортного засобу)	6113	2313	96 994,50***
5	Сплачено орендний платіж у частині відсотків за користування майном за договором фінансового лізингу	6415	2313	57 600,00

* Суму розраховано за даними гр. 4 табл. 2.3.1 (за 4 квартали): $96994,50 + 102814,17 + 108983,02 + 115522,00 = 424313,69$ (грн.).

**Див. гр. 3 табл. 2.3.1

***Див. гр. 4 табл. 2.3.1

Питання поліпшення орендованої речі регулюються ст. 778 ЦКУ.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, **відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.**



Приклад 2.3.2

Установа отримало у фінансову оренду медичне обладнання, яке потребує поліпшення.

Вартість запасних частин складає 10 000 грн., послуги спеціалізованої організації з поліпшення медичного обладнання – 5 000 грн. Установа отримала цільове фінансування на поліпшення медичного обладнання у сумі 15 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання цільового фінансування на поліпшення медичного обладнання	2313	5411	15 000
2	Придбання запасних частин для поліпшення обладнання	1515	6211	10 000
3	Перерахування сум постачальнику за запасні частини	6211	2313	10 000
4	Передача запасних частин спеціалістам з метою поліпшення медичного обладнання	1311	1515	10 000
5	Відображено витрати на послуги спеціалізованої організації	1311	6211	5 000
6	Перерахування сум спеціалізованої організації за поліпшення медичного обладнання	6211	2313	5 000
7	Введення в експлуатацію медичне обладнання після поліпшення	1014	1311	15 000
	Водночас проводиться другий запис	5411	5111	15 000

Втрати від зменшення корисності об'єктів фінансової оренди визнаються орендарем у порядку, передбаченому НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів».

Амортизація об'єктів фінансової оренди здійснюється у порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного використання.



Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є **строк корисного використання** (якщо договором передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів - строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Нарахування амортизації на орендовані активи проводиться відповідно до норм, визначених у НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи".

Облік фінансової оренди в орендодавця

Розпорядник бюджетних коштів, якому законодавством надане відповідне право (орендодавець), **відображає в бухгалтерському обліку наданий у фінансову оренду актив як дебіторську заборгованість орендаря** в сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості, за вирахуванням доходу від фінансової діяльності, що підлягає отриманню з визнанням доходу від реалізації необоротних активів, з одночасним виключенням з балансу орендодавця залишкової вартості об'єкта фінансової оренди з відображенням у складі витрат (собівартості реалізованих необоротних активів), якщо це передбачено законодавством та умовами договору фінансової оренди.



Негарантована ліквідаційна вартість - частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною

Орендні платежі, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, відображаються як погашення дебіторської заборгованості та отримання доходу.



Приклад 2.3.3

За умовою **прикладу 2.3.1** розглянемо порядок обліку операцій з фінансової оренди в орендодавця.

Нагадаємо, що за умовою **прикладу 2.3.1** справедлива вартість автомобіля становить 960 000 грн., первісна вартість становить 800 000 грн., знос – 80 000 грн., залишкова вартість – 720 000 грн.

У бухгалтерському обліку орендодавця операції з фінансової оренди відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано суму зносу автомобіля при зарахуванні його до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	1411	1015	80 000
2	Переведено автомобіль до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	1815	1015	720 000
3	Віднесення до накопиченого результату первісної вартості автомобіля при переведенні його до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	5111	5512	800 000
4	Передано автомобіль у фінансову оренду	2011	7411	960 000
5	Списано собівартість переданого у фінансову оренду автомобіля	8211	1815	720 000
6	Частина довгострокової заборгованості з фінансової оренди переведено до складу поточної	2117	2011	424 313,69*
7	Нараховано орендний платіж у частині відсотків за користування автомобілем за договором фінансової оренди (фінансовий дохід орендодавця)	2111	7311	57 600,00**
8	отримано орендний платіж у частині відшкодування вартості об'єкта оренди	2313	2117	96 994,50***

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
9	отримано лізинговий платіж у частині відсотків за користування майном за договором фінансового лізингу (фінансовий дохід)	2313	2111	57 600,00
* Суму розраховано за даними гр. 4 табл. 2.3.1 (за 4 квартали): 96994,50 + 102814,17 + 108983,02 + 115522,00 = 424313,69 (грн.).				
**Див. гр. 3 табл. 2.3.1				
***Див. гр. 4 табл. 2.3.1				

Розподіл доходу між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок дебіторської заборгованості орендаря на початок звітного періоду.

Облік операційної оренди в орендаря



Операційна оренда - оренда інша, ніж фінансова

Отримані в операційну оренду активи розпорядником бюджетних коштів (орендарем) відображаються на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. Права та обов'язки орендаря, наведені на малюнку 2.3.1.

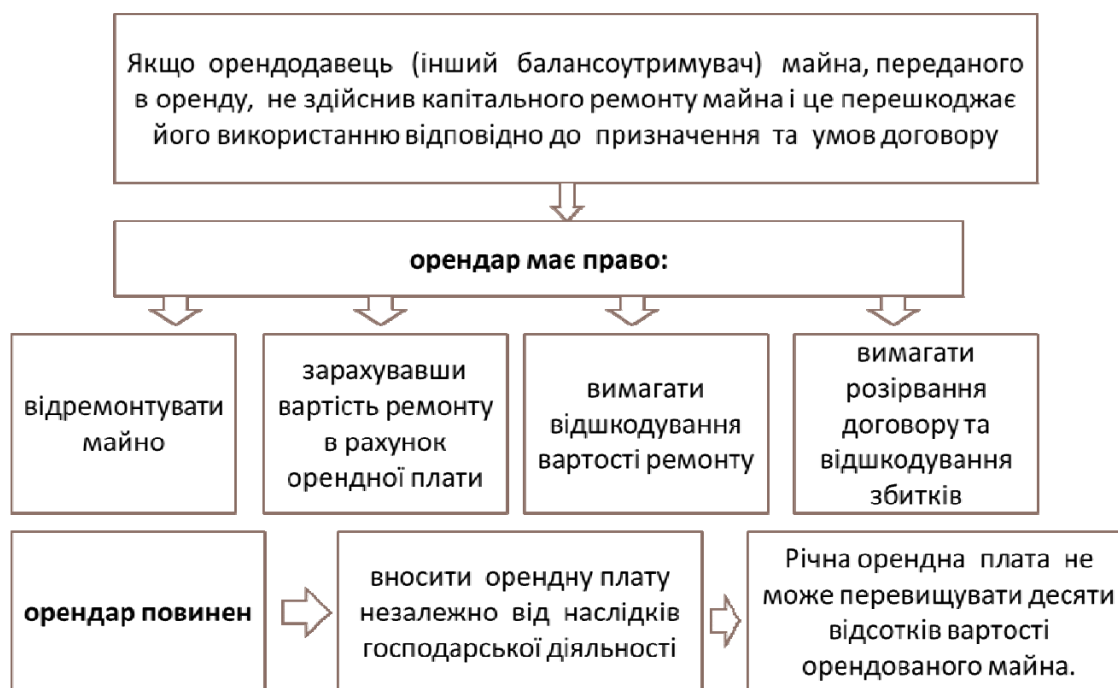


Рис. 2.3.1. Права та обов'язки орендаря відповідно до Закону № 2856-VI

Відповідно до Плану рахунків для обліку та узагальнення інформації щодо орендованих основних засобів та нематеріальних активів застосовуються субрахунки 011 «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів» та 013 «Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів».

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація,

добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, **відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.**

Орендні платежі за договором про операційну оренду **визначаються витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди** або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди.



Строк оренди - період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди



Приклад 2.3.4

Відповідно до умов договору операційної оренди будівлі установа щомісячно сплачує орендну плату у сумі 20 000 грн.

У бухгалтерському обліку такі операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано щомісячну орендну плату	8013	6211	20 000
2	Сплачено орендну плату	6211	2313	20 000

Облік операційної оренди в орендодавця

Розпорядник бюджетних коштів (орендодавець) відображає вартість і нарахування амортизації об'єкта операційної оренди відповідно до вимог, визначених у НП(С)БОДС 121 "Основні засоби".

Орендні платежі, що підлягають отриманню за операційною орендою, **визначаються орендодавцем** згідно із законодавством і в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються як **збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу.**

Орендодавець дохід від операційної оренди визнає доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди, а витрати з укладення договору про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди тощо) визнає витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце.

Плату за експлуатаційні послуги не можна стягувати з орендаря за договором оренди.

Для її стягнення має бути інша підстава — **окремий договір про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю.**

Типова форма такого договору затверджена наказом № 1774.

Крім того, у Типовому договорі оренди індивідуально визначено (нерухомого або іншого) майна, що належить до державної власності, визначено обов'язок орендаря здійснювати витрати, пов'язані з утриманням орендованого майна.

Протягом 15 робочих днів після підписання договору оренди необхідно укласти з балансоутримувачем договір про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого майна та надання комунальних послуг орендарю.



Приклад 2.3.5

Установа здала в операційну оренду приміщення. Орендна плата становить 10 000 грн щомісячно.

Витрати за комунальні послуги зданого в оренду приміщення складають 1 650 грн.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

У бухгалтерському обліку відображення орендної плати та відшкодування витрат на сплату комунальних послуг відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована плата за оренду приміщення	2111	7411	10 000
2	Нарахована плата за комунальні послуги зданого в оренду приміщення, яка відповідно до законодавства відноситься на відшкодування касових видатків	2117	8013	1 650
3	Надійшли на рахунок установи кошти за оренду приміщення	2313	2111	10 000
4	Надійшли на рахунок установи кошти за комунальні послуги	2313	2117	1 650

Втрати від зменшення корисності об'єктів операційної оренди визнаються орендодавцем у порядку, передбаченому НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів».



2.4. Облік фінансових інвестицій



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності визначаються **НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»**

Загальні правові, економічні та соціальні умови інвестиційної діяльності на території України визначає Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18 вересня 1991 року № 1560-XII (далі – Закон № 1560).

Відповідно до ст. 1 Закону № 1560 інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що **вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності**, в результаті якої створюється прибуток (доход) та/або досягається соціальний та екологічний ефект.

Господарські операції із фінансовими інвестиціями не є характерними для звичайної діяльності бюджетних установ.

У контексті бюджетного законодавства можна виділити такі фінансові інвестиції:

- внесення бюджетних коштів у доходні види фінансових інструментів. Відповідно до вимог ст. 13 БКУ розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів можуть розмістити на депозит у установу банку тимчасово-вільних кошти;
- внесення відповідно до вимог п. 3 ч. 2 ст. 71 БКУ бюджетних коштів до статутних статутного капіталу комунальних підприємств;
- внесення бюджетних коштів у доходні види фінансових інструментів (цінні папери), які вільно обертаються на фондовому ринку для отримання доходу.



Фінансові інвестиції - активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння

Фінансові інвестиції відповідно до НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції» для мети ведення бухгалтерського обліку поділяються на:

- ❖ **довгострокові фінансові інвестиції** – фінансові інвестиції, що утримуються суб'єктом державного сектору не для продажу, зі строком погашення на дату балансу більше дванадцяти місяців;
- ❖ **поточні фінансові інвестиції** - фінансові інвестиції, які призначені до продажу і можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, зі строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців.

Бухгалтерський облік **поточних фінансових інвестицій** здійснюється на активному балансовому **рахунку 26 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи»** Плану рахунків, який призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух поточних фінансових інвестицій, короткострокових векселів та інших поточних фінансових активів.

За дебетом рахунку відображається вартість поточних фінансових інвестицій та суми заборгованості за взаємними розрахунками, *за кредитом* - їх вибуття (списання) чи зменшення вартості та списання сум заборгованості за взаємними розрахунками.

Рахунок 26 «Поточні фінансові інвестиції та інші фінансові активи» має такі субрахунки:

- 2611 «Поточні фінансові інвестиції у цінні папери» - ведеться облік поточних фінансових інвестицій, щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб'єктом управління.;
- 2612 «Короткострокові векселі одержані» - ведеться облік короткострокових векселів, одержаних розпорядником бюджетних коштів у випадках, передбачених законодавством.;
- 2613 «Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів» - ведеться облік інших поточних фінансових активів, які не відображені на субрахунках 2611 та 2612.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух **довгострокових фінансових інвестицій** (вкладень) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств призначено **рахунок 25 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи»** Плану рахунків.

За *дебетом* рахунку відображається вартість довгострокових фінансових інвестицій, за *кредитом* - їх вибуття (списання), погашення чи зменшення вартості.

Рахунок 25 «Довгострокові фінансові інвестиції та інші фінансові активи» має такі субрахунки для обліку фінансових інвестицій:

- 2511 «Придбані акції» - ведеться облік придбаних (отриманих) акцій, щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб'єктом управління;
- 2512 «Довгострокові фінансові інвестиції в цінні папери, крім акцій» - ведеться облік довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери (крім акцій), щодо яких розпорядник бюджетних коштів є суб'єктом управління;
- 2513 «Довгострокові фінансові інвестиції в капітал підприємств» - ведеться облік довгострокових фінансових інвестицій (крім цінних паперів) у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору.

Визнання та первісна оцінка фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції визнаються у разі, якщо:

- суб'єкт державного сектору здійснює контроль за фінансовими інвестиціями;
- їх оцінка може бути достовірно визначена;
- існує імовірність отримання суб'єктом державного сектору економічних вигід або потенціалу корисності.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за **собівартістю**.

Собівартість фінансової інвестиції складається з:

- ціни її придбання;
- комісійних винагород;
- податків, зборів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.



Приклад 2.4.1

Установа придбає 20000 штук акцій підприємства за ціною 1,2 грн. за акцію за безготівковим розрахунком в національній валюті через посередника. Номінальна вартість однієї акції становить 1 грн. Комісійна винагорода посереднику складає 500 грн.

Собівартість довгострокових фінансових інвестицій складе:

$20\,000 \text{ шт.} \times 1,2 \text{ грн./шт.} + 500 \text{ грн.} = 24\,500 \text{ грн.}$

Придбання довгострокових фінансових інвестицій у бухгалтерському обліку відображається записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання цільового фінансування для придбання акцій	2313	5411	24 500
2	Придбання акцій	2511	2313	24 500
	Водночас проведення другого запису	5411	5211	24 500

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Якщо придбання фінансової інвестиції здійснюється шляхом обміну на цінні папери власної емісії, то собівартість фінансової інвестиції визначається за балансовою вартістю переданих цінних паперів.

Фінансові інвестиції, набуті в обмін на грошові кошти та інші активи, у тому числі внесені до статутного капіталу підприємств, оцінюються за балансовою вартістю переданих активів.



Приклад 2.4.2

Установа здійснила вкладення до статутного капіталу комунального підприємства у вигляді основних засобів. Первісна вартість об'єкта основних засобів (будівлі) – 850 000 грн, сума нарахованого зносу – 350 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	Придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу основних засобів:			
1	Передано балансову вартість будівлі	2513	1013	500 000
	Списання сум нарахованого зносу	1411	1013	350 500
	Водночас відображення змін у капіталі	5111	5212	850 000

Дивіденди та відсотки, що підлягають отриманню відповідно до законодавства розпорядником бюджетних коштів за фінансовими інвестиціями, **відображаються у складі доходів**.



Приклад 2.4.3

Установа отримала від комунального підприємства дивіденди у сумі 20 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення дивідендів, що підлягають отриманню відповідно до законодавства суб'єктом державного сектору	2117	7311	20 000
2	Отримано дивіденди	2313	2117	20 000

Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення) на дату балансу **відображаються за балансовою вартістю**.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією, а фінансові інвестиції у підприємства комунального сектору економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, відображаються за кожним підприємством.

Балансова вартість фінансових інвестицій зменшується у разі визнання втрат від зменшення їх корисності або **збільшується** у разі визнання вигід від відновлення корисності. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій, а суми вигід від відновлення корисності - у складі інших доходів з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

Визначення та оцінка зменшення та/або відновлення корисності фінансових інвестицій

здійснюються у порядку, передбаченому НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів".



Приклад 2.4.4

На дату балансу установою встановлено втрати від зменшення корисності фінансової інвестиції у сумі 150 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	8411	2513	150 000

Фінансові інвестиції, що утримуються розпорядником бюджетних коштів до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.



Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.



Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці між річним відсотком та премією) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення



Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням доходу від фінансових інвестицій та відображається у складі доходів або витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.



Приклад 2.4.5

Установа 03 січня 2014 року придбала облигації номінальною вартістю 50000 грн за 46282 грн, тобто дисконт становив 3718 грн (50000 - 46282).

Фіксована ставка відсотка за облигацією встановлена 9 відсотків річних. Погашення облигації відбудеться через 5 років. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50000 x 9 %).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$(50000 \times 9 \%) + (3718 / 5) \quad \text{прибл.} = 11 \%$$

$$(46282 + 50000) / 2$$

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номинальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 - гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
1	2	3	4	5
03.01.2014				46282
31.12.2014	4500	5091	591	46873
31.12.2015	4500	5156	656	47529
31.12.2016	4500	5228	728	48257
31.12.2017	4500	5308	808	49065
31.12.2018***	4500	5435	935	50000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективною ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

*** В останньому році для визначення амортизованої собівартості інвестиції до суми амортизації премії (дисконту) та суми відсотка за ефективною ставкою відноситься різниця між номінальною вартістю та сумою амортизованої собівартості інвестиції за попередній звітний період.

**** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.



Приклад 2.4.6

Облігації номінальною вартістю 50000 грн придбані 03 січня 2014 року за 52019 грн, тобто премія становила 2019 грн (52019 - 50000).

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 9 відсотків річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 4500 грн (50000 x 9 %).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$(4500 - 2019 / 5) = 8 \%$$

$$(52019 + 50000) / 2$$

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

Дата	Номинальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації премії, грн (гр. 2 - гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн****
1	2	3	4	5
03.01.2014				52019
31.12.2014	4500	4161	339	51680
31.12.2015	4500	4134	365	51314
31.12.2016	4500	4105	395	50919
31.12.2017	4500	4073	426	50492
31.12.2018***	4500	4008	492	50000

* Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективною ставки відсотка.

** Визначається додаванням вартості інвестицій на попередню дату і суми амортизації дисконту за звітний період.

*** В останньому році для визначення амортизованої собівартості інвестиції до суми амортизації премії (дисконту) та суми відсотка за ефективною ставкою відноситься різниця між номінальною вартістю та сумою амортизованої собівартості інвестиції за попередній звітний період.

**** Визначається як різниця між вартістю інвестицій на попередню дату і сумою амортизації премії за звітний період.

період.

Фінансові інвестиції в підприємства комунального сектору економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу підприємства, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством.

При взятті на баланс фінансових інвестицій у підприємства комунального сектору економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, при першому складанні фінансової звітності за НП(С)БОДС збільшується на відповідну суму власний капітал суб'єкта державного сектору (у частині капіталу в підприємства).



Приклад 2.4.7

Установі передано на баланс фінансові інвестиції як вкладення у статутний капітал комунального підприємства у сумі 350 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція при першому складанні фінансової звітності відображається наступним чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємства комунального сектору економіки та збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору	2513	5213	350 000

Балансова вартість фінансових інвестицій у підприємства комунального сектору економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору:

✓ протягом звітного періоду збільшується на суму внеску до статутного капіталу підприємств комунального сектору економіки та зменшується на суму вилучення майна у таких підприємств;

✓ на дату балансу збільшується (зменшується) на суму зміни власного капіталу таких підприємств, визначену на кінець звітного періоду порівняно з попереднім звітним періодом, крім тих, що є результатом операцій між суб'єктами державного сектору та підприємством, при цьому одночасно збільшується (зменшується) власний капітал (у частині капіталу в підприємства).

При вилученні зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств комунального сектору економіки зменшуються фінансові інвестиції, пов'язані з цими підприємствами, з одночасним зменшенням власного капіталу (у частині капіталу в підприємства), що відноситься до цієї фінансової інвестиції, із віднесенням у разі виникнення суми різниці на фінансовий результат.



Приклад 2.4.8

Установа вилучає із своєї сфери управління комунальне підприємство. Вкладення в статутний капітал підприємства складає 1 900 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається наступним чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Вилучення зі сфери управління суб'єкта державного сектору капіталу, інвестованого в комунальне	5213	2513	1 900 000

підприємство			
--------------	--	--	--

Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості окремої фінансової інвестиції.

Облік спільної діяльності

Спільна діяльність наразі регулюється положеннями глави 77 «Спільна діяльність» Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV (далі – Закон № 435-IV).

Відповідно до ч. 2 ст. 2 Закону № 435-IV учасниками цивільних відносин є: держава Україна, Автономна Республіка Крим, територіальні громади, іноземні держави та інші суб'єкти публічного права.

Водночас нормами БКУ не передбачено спільної діяльності учасників бюджетного процесу.

При цьому, одним із розділів НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції» визначено методологічні засади обліку операцій спільної діяльності.

Значення вживання терміну «спільна діяльність» визначено НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції».



Спільна діяльність - діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними

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

Облік зобов'язань за операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема оператором спільної діяльності за отриманими від учасників спільної діяльності активами як вкладом, ведеться на субрахунок 6417 «розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності».

Кожен учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх облікових регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і у фінансовій звітності:

- а) активи, задіяні у спільній діяльності, які він контролює, або свою частку у спільно контрольованих активах;
- б) зобов'язання, які він узяв для провадження цієї діяльності;
- в) свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності;
- г) дохід або витрати, набуті в процесі спільної діяльності.



Спільний контроль - розподіл контролю за діяльністю відповідно до договору про ведення спільної діяльності

Активи, задіяні в спільній діяльності без створення юридичної особи, не відображаються як фінансові інвестиції учасників такої діяльності.

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі довгострокової дебіторської заборгованості або поточної дебіторської заборгованості залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність.



Оператор спільної діяльності - учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік

Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

Зобов'язання, взяті учасником для здійснення спільної діяльності (у тому числі на оплату праці, сплату податків, зборів), визнаються витратами від спільної діяльності без створення юридичної особи і компенсуються учаснику за рахунок спільної діяльності без створення юридичної особи.

Витрати, понесені учасником для провадження власної та спільної діяльності, розподіляються між спільною і власною діяльністю пропорційно обраній базі (годинам праці, заробітній платі, прямим витратам тощо).

Не визнається доходами учасника компенсація, отримана в погашення зобов'язань, взятих учасником для здійснення спільної діяльності.



Приклад 2.4.9

Основні засоби учасника спільної діяльності використовуються як у власній господарській, так і в спільній діяльності.

Нарахована амортизація за звітний місяць становила 4 000 грн. (у тому числі щодо власної діяльності — 3 000 грн., спільної діяльності — 1 000 грн.).

За цей самий місяць учасник нарахував заробітну плату особам, задіяним у спільній діяльності, — 10 000 грн., нарахування ЄСВ на цю суму — 3 700 грн.

Із зарплати утримано:

ЄСВ — 360 грн.,

ПДФО — 1 446 грн.

Перераховано на карткові рахунки працівникам суму в розмірі 8 194 грн. Податки перераховано до бюджету.

За цей самий місяць учасник нарахував і сплатив до бюджету 200 грн. збору за спеціальне використання води у спільній діяльності.

Усього зобов'язання учасника щодо участі у спільній діяльності становили 14 900 грн. (1 000 грн. + 10 000 грн. + 3 700 грн. + 200 грн.).

У погашення зазначених зобов'язань учасником отримано компенсацію на банківський рахунок.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються таким чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	<i>В обліку учасника спільної діяльності</i>			
1.	Нараховано амортизацію в частині щодо:			
	власної діяльності	8014	1411	3 000
	спільної діяльності	2118	1411	1 000
2.	Нараховано зарплату працівникам, задіяним у спільній діяльності	2118	6511	10 000

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
3.	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати працівників, задіяних у спільній діяльності	2118	6313	3 700
4.	З нарахованої суми заробітної плати працівників, задіяних у спільній діяльності, утримано:			
	ЄСВ	6511	6313	360
	ПДФО	6511	6311	1 446
5.	Перераховано зарплату до видачі на карткові рахунки працівників	6511	2313	8 194
6.	Перераховано до бюджетів:			
	ЄСВ (3700 грн. + 360 грн.)	6313	2313	4 060
	ПДФО	6311	2313	1 446
7.	Нараховано збір за спеціальне використання води	2118	6311	200
8.	Перераховано збір до бюджету	6311	2118	200
9.	Отримано від спільної діяльності компенсацію зобов'язань учасника	2313	2118	14 900
	<i>В обліку спільної діяльності, що ведеться оператором</i>			
10.	Отримано від учасника суми нарахованих:			
	амортизації основних засобів, задіяних у спільній діяльності	8114	6417	1 000
	заробітної плати працівників, задіяних у спільній діяльності	8111	6417	10 000
	ЄСВ на суму нарахованої заробітної плати	8112	6417	3 700
	збору за спеціальне використання води	8113	6417	200
11.	Перераховано учаснику компенсацію взятих на себе зобов'язань	6417	2313	14 900

Оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи.

Вклади учасників в окремому балансі спільної діяльності без створення юридичної особи відображаються у складі довгострокових або поточних зобов'язань залежно від строку, на який укладено договір про спільну діяльність. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності суб'єкта державного сектору, при цьому інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

Частка учасника спільної діяльності без створення юридичної особи в активах та зобов'язаннях спільної діяльності без створення юридичної особи відображається в бухгалтерському обліку цього учасника у складі відповідних активів на підставі окремого балансу, наданого оператором спільної діяльності без створення юридичної особи.

Частка учасника в доходах або витратах спільної діяльності без створення юридичної особи відображається у складі доходів або витрат.

2.5. Облік запасів



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності визначаються:

- ✚ НП(С)БОДС 123 «Запаси»;
- ✚ Методрекомедації 123

Норми НП(С)БОДС 123 «Запаси» **не поширюються на:**

- ✓ незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- ✓ фінансові активи;
- ✓ поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю, та корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації, відповідно до інших національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.



Запаси - це активи, які:

- ✓ утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності;
- ✓ перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору 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 суб'єкта державного сектору

Визнання та первісна оцінка запасів

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

Запаси визнаються активом, якщо

- ✓ вартість запасів можливо достовірно визначити,
 - ✓ існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням,
- та/або
- ✓ вони мають потенціал корисності.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- ❖ сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для забезпечення звичайної діяльності і досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору;
- ❖ готову продукцію або незавершене виробництво. Незавершене виробництво суб'єктів державного сектору, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких ще не визнано доходу;
- ❖ матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо;
- ❖ активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо);
- ❖ малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

❖ поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за стандартом 123 "Запаси", а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства науково-дослідних закладів після її первісного визнання.

В Плані рахунків кожній окремій групі об'єктів запасів відповідає один із субрахунків рахунків 15 «Виробничі запаси», 18 «Інші нефінансові активи». Перелік субрахунків для обліку запасів та їх призначення наведено в таблиці 2.5.1.

Таблиця 2.5.1.

Перелік субрахунків для обліку запасів та їх призначення

Субрахунки	Призначення
1	2
1511 «Продукти харчування»	Облік продуктів харчування
1512 «Медикаменти та перев'язувальні засоби»	Облік медикаментів, компонентів, бактерицидних препаратів, дезінфекційних засобів, сироватки, вакцини, крові, плівки для рентгенівських знімків, матеріалів для проведення аналізів та перев'язувальних засобів, дрібного медичного інвентарю (термометри, ланцети, пінцети, голки) тощо. На цьому субрахунку також ведеться облік допоміжних та аптекарських матеріалів у закладах охорони здоров'я, які мають свої аптеки
1513 «Будівельні матеріали»	Облік будівельних матеріалів, що використовуються в процесі будівельних та монтажних робіт. Зокрема, до будівельних матеріалів належать: силікатні матеріали (цемент, пісок, гравій, вапно, камінь, цегла, черепиця); лісові матеріали (ліс круглий, пиломатеріали, фанера тощо); будівельний метал (залізо, жерсть, сталь, цинк листовий тощо); металовироби (цвяхи, гайки, болти, залізні вироби тощо); санітарно-технічні матеріали (крани, муфти, трійники тощо); електротехнічні матеріали (кабель, лампи, патрони, ролики, шнур, провід, запобіжники, ізолятори тощо); хімічно-москательні (фарба, оліфа, толь тощо) та інші аналогічні матеріали. Також на цих субрахунках ведеться облік будівельних конструкцій і деталей (металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд); збірні елементи; обладнання для опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної систем (опалювальні котли, радіатори тощо), обладнання, яке потребує монтажу, а також комплекти запасних частин до такого обладнання, вітчизняне та імпордне обладнання, що потребує монтажу і призначене для встановлення, та інші матеріальні цінності, необхідні для будівництва. До обладнання, яке потребує монтажу, належить таке, що може бути введено в дію тільки після збирання його частин і прикріплення до фундаменту або опор будівель і споруд, а також комплекти запасних частин до такого обладнання. До складу обладнання включається і контрольно-вимірвальна апаратура або інші прилади, призначені для монтажу в складі встановленого обладнання
1514 «Пально-мастильні матеріали»	Облік всіх видів палива, що придбавається чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. На цих субрахунках також обліковуються нафтопродукти, газ, закуплені і передані на зберігання та які будуть відпускатися за талонами і смарт-картками
1515 «Запасні частини»	Облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин (медичних, електронно-обчислювальних тощо), обладнання, тракторів, комбайнів, транспортних засобів (моторів), інструментів, а також автомобільних шин (включаючи покришки, камери й обідні стрічки тощо) у запасі та обороті незалежно від їх вартості. На цих субрахунках відображається обмінний фонд повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів тощо

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Субрахунки	Призначення
1	2
1516 «Тара»	Облік поворотної тари, обмінної тари (бочок, бідонів, ящиків, банок скляних, пляшок тощо) як порожньої, так і тієї, що вміщує матеріальні цінності
1517 «Сировина і матеріали»	Облік сировини та основних і допоміжних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні; матеріалів сільськогосподарського призначення, зокрема мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, матеріалів короткотермінового використання для науково-дослідних робіт. Тут також ведеться облік саджанців, насіння й кормів (покупних й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин
1518 «Інші виробничі запаси»	Облік спецобладнання, яке придбане для виконання науково-дослідних робіт, відходів виробництва, невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали або запасні частини (металобрухт, утиль), зношені шини тощо
1811 «Готова продукція»	Облік готової продукції (готових виробів, виготовлених у виробничих (навчальних) майстернях, готової друкованої продукції тощо). На цьому субрахунку обліковують продукцію, одержану від власного виробництва, яка призначена для продажу та споживання (видачі й продажу працівникам, передачі, наприклад у дошкільні навчальні заклади, їдальні тощо)
1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів на складі, в тому числі малоцінних та швидкозношуваних предметів спеціального призначення, що мають специфічне призначення і обмежене короткотермінове застосування в окремих галузях. До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: зброя для лову (трали, неводи, сіті тощо); пилки, сучкорізи, троси для сплаву; спеціальні інструменти та спеціальні пристосування для серійного і масового виробництва певних виробів або для виготовлення індивідуальних замовлень; предмети виробничого призначення, обладнання, що сприяє охороні праці, предмети технічного призначення, які не можуть бути віднесені до необоротних активів; господарський інвентар - предмети конторського та господарського облаштування, столовий, кухонний та інший господарський інвентар, предмети протипожежного призначення; господарські матеріали, що використовуються для поточних потреб установ (електричні лампи, мило, щітки тощо); канцелярське приладдя (папір, олівці тощо); інші предмети, зокрема смарт-картки
1814 «Державні матеріальні резерви та запаси»	Облік активів, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).
1815 «Активи для розподілу, передачі, продажу»	Облік активів, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, в тому числі вироби з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо
1816 «Інші»	Облік бланків документів суворої звітності (за вартістю придбання), реактивів і

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Субрахунки	Призначення
1	2
нефінансові активи»	хімікатів, скла і хімпосуду, металів, електроматеріалів, радіоматеріалів радіоламп, фотоприладдя, паперу, призначеного для видання навчальних програм, посібників та наукових робіт, піддослідних тварин та інших матеріалів для навчальної мети і науково-дослідних робіт, а також дорогоцінних та інших металів для протезування тощо

Додатково облік запасів може здійснюватися за номенклатурними номерами.

Облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку запасів складаються бухгалтерською службою бюджетної установи після перевірки первинних документів на відповідність вимогам законодавства.

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

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс суб'єкта державного сектору за **первісною вартістю**.



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

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних 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 приведення їх у стан, 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 суб'єкта державного сектору на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.



Приклад 2.5.1

Бюджетна установа придбала у постачальника папір на суму 25 000 грн. (без ПДВ), ПДВ – 5 000 грн. Установа є платником податку на додану вартість.

В бухгалтерському обліку оприбуткування паперу відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування придбаного паперу	1812	6211	25 000
	Відображення сум податку на додану вартість, якщо цей податок включено до податкового кредиту	6311	6211	5 000

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.

Для відображення в обліку окремих операцій, пов'язаних з рухом запасів, які **не відповідають критеріям визнання активів** (у тому числі на які суб'єкт державного сектору не має права власності, але якими користується або забезпечує їх зберігання), застосовують відповідні позабалансові рахунки.

Запаси, що надійшли від постачальника і **не відповідають критеріям визнання активу** у зв'язку з невідповідністю стандартам, умовам договорів, технічним умовам тощо, **відображаються на позабалансових рахунках до узгодження ціни з постачальником за справедливою вартістю або ціною, вказаною в документах постачальника.**

Бухгалтерський облік на позабалансових рахунках здійснюється, зокрема, у разі:

- надходження і використання (повернення) давальницької сировини;
- надходження та рух запасів, отриманих від постачальника, і в оплаті яких відмовлено внаслідок порушення договірних зобов'язань (невідповідність асортименту, якості, строкам поставки запасів, технічним умовам тощо) або поломки та псування запасів;
- одержання запасів, які згідно з договором заборонено використовувати до оплати їх вартості;
- якщо оплачені та прийняті покупцем у постачальника запаси на території (на складі, в цеху) останнього тимчасово залишаються у постачальника за згодою (зверненням) покупця у зв'язку із відстроченням відвантаження (вивозу, відправки) запасів покупцеві;
- перевищення кількості фактично одержаних запасів над кількістю, зазначеною у видаткових документах постачальника;
- якщо право власності на запаси, що надійшли суб'єкту державного сектору, не переходить до суб'єкта державного сектору з інших причин;
- прийняття запасів на відповідальне зберігання;
- одержання від замовника підрядними організаціями устаткування і будівельних матеріалів для монтажу і виконання будівельних робіт;
- виключення з активів запасів, які зіпсовані або наявність яких інвентаризацією не підтверджена та їх відсутність або псування не обґрунтована нормами природного убутку, а рішення щодо відшкодування їх вартості винними особами ще не прийнято.

Рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» Плану рахунків призначено для обліку й узагальнення інформації щодо:

- ✓ оплачених товарно-матеріальних цінностей вищестоящими органами із державного та місцевих бюджетів і відвантажених суб'єктам державного сектору, що належать до їх сфери управління, які перебувають на інших бюджетах, та прийнятих розпорядником бюджетних коштів та державними цільовими фондами на відповідальне зберігання, включаючи спеціальне обладнання, придбане для виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- ✓ прийнятих суб'єктом державного сектору на відповідальне зберігання товарно-матеріальних цінностей;
- ✓ усіх видів обладнання і предметів спортивних стрільбищ, тирів, кабінетів військової дисципліни навчальних закладів тощо.

Збільшення залишку на рахунку відбувається при надходженні до суб'єкта державного сектору

активів на відповідальне зберігання, зменшення - при поверненні активів, які були на відповідальному зберіганні.

У разі якщо на момент оприбуткування запасів **неможливо достовірно визначити їх вартість**, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості.

Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо), ліквідації основних засобів, **оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання**, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі суб'єкта державного сектору, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації.



Приклад 2.5.2

При проведенні ліквідації медичного обладнання було оприбутковано наступні активи: запасні частини, які будуть використовуватися для ремонту іншого медичного обладнання установи, на суму 1 200 грн.;

металобрухт, який передбачається реалізувати на суму 200 грн.

У бухгалтерському обліку оприбуткування активів відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування запасних частин	1515	7112	1 200
2	Оприбуткування металобрухту	1518	7211	200

Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, витрати, 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 в бухгалтерському обліку і звітності на дату балансу, в тому числі у разі зміни мети утримання запасів за **найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації**.



Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію

При цьому на дату балансу, **запаси на створення** та випуск яких держава має виключне право, зокрема поштові марки, бланки цінних паперів тощо у їх виробника, відображаються за первісною вартістю, яка відповідає вартості їх виготовлення, друкування тощо.

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

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.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує їх чисту вартість реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу

звітного періоду.



Приклад 2.5.3

На дату балансу інвентаризаційною комісією виявлено, що запасні частини до кондиціонера на суму 2 000 грн. застаріли. Чиста вартість реалізації таких запасних частин становить 950 грн.

У бухгалтерському обліку відображення запасних частин за чистою вартістю реалізації здійснюється таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списання суми, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації (2 000 грн. – 950 грн.)	8411	1515	1 050

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені до чистої вартості реалізації та є активами на дату балансу, надалі збільшується, але не більше суми попереднього зменшення, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів.



Дооцінка запасів **не проводиться**, крім випадку, якщо чиста вартість реалізації запасів, що раніше були уцінені до чистої вартості реалізації та є активами на дату балансу, надалі збільшується, але не більше суми попереднього зменшення.

Первісна вартість запасів, отриманих у результаті обміну на інші запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість на дату оприбуткування. Порогом суттєвості приймається величина, що дорівнює 20-відсотковому відхиленню балансової вартості переданих запасів від їх справедливої вартості.

Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від юридичних та фізичних осіб, дорівнює справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених при придбанні запасів за плату.

Первісною вартістю запасів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених при придбанні запасів за плату.

Первісна вартість запасів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює балансовій вартості запасів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених при придбанні запасів за плату.

Запаси передаються на підставі первинних документів, в яких зазначено вартість придбання (виробництва) цих запасів. У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості запасів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.

Отримання суб'єктами державного сектору запасів як гуманітарної допомоги здійснюється відповідно до вимог Закону України "Про гуманітарну допомогу", інших нормативно-правових актів.

Запаси приймаються комісією, створеною наказом керівника суб'єкта державного сектору, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби. Комісія складає акт, у якому

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей. На підставі акта відповідні операції відображаються в бухгалтерському обліку.

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



Приклад 2.5.4

Установа отримала безоплатно від ТОВ «Папір-сервіс» папір на суму 1 500 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання гуманітарної допомоги у натуральній формі	2313	7511	1 500
2	Відображено касові видатки	2117	2313	1 500
3	Оприбутковано папір	1812	2117	1 500

Виявлені у процесі інвентаризації надлишки запасів оприбутковуються за чистою вартістю реалізації запасів, якщо вони реалізуються, або в оцінці можливого використання запасів, якщо вони використовуються самим суб'єктом державного сектору.



Приклад 2.5.5

Під час проведення інвентаризації було виявлено лишки наступних запасів:

- які будуть використовуватися установою: папір – 1 000 грн.; цегла – 13 000 грн., запасні частини до автомобіля – 32 000 грн.;

- які будуть реалізовані: металобрухт – 725 грн., дошки – 150 грн., макулатура – 300 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	Оприбуткування запасів, які будуть використовуватися для потреб установи:			
1	папір	1812	7112	1 000
2	цегла	1513	7112	13 000
3	запасні частини до автомобіля	1515	7112	32 000
	Оприбуткування запасів, які передбачається реалізувати:			
4	металобрухт	1518	7211	725
5	дошки	1513	7211	150
6	макулатура	1518	7211	300

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Тара обліковується за вартістю, зазначеною у відповідних документах постачальників. При поверненні або реалізації тари різниця між балансовою вартістю і вартістю реалізації (передачі) відноситься на видатки або доходи суб'єкта державного сектору відповідно.

Відображення в бухгалтерському обліку майна, **конфіскованого або зверненого в дохід держави** судом, яке передано суб'єкту державного сектору згідно із законодавством для подальшого розпорядження (реалізації, безоплатної передачі, переробки, знищення або утилізації), здійснюється у порядку передбаченому для запасів, які утримують з метою безоплатного розподілу, передачі, продажу.

При оприбуткуванні конфіскованого або зверненого в дохід держави судом майна суб'єкт державного сектору одночасно на його вартість відображає зобов'язання перед бюджетом або іншим суб'єктом державного сектору у випадках, передбачених законодавством. Аналітичний облік таких зобов'язань перед бюджетом (іншим суб'єктом державного сектору) ведеться за відповідним документом (акт опису та арешту майна, рішення про безоплатну передачу майна тощо).

Вилучене майно до прийняття рішення судом про його конфіскацію відображається на рахунках позабалансового обліку "Активи на відповідальному зберіганні".

Уцінка переданого на реалізацію майна, яка здійснюється згідно із законодавством, відображається у бухгалтерському обліку способом сторно.

Якщо запаси (крім придбаних (виготовлених) у минулих роках) продані (розподілені, передані), балансову вартість таких запасів слід визнавати як витрати періоду, в якому визнається пов'язаний з ними дохід.

У разі продажу запасів, придбаних (виготовлених) у минулих роках, на балансову вартість таких запасів зменшується накопичений фінансовий результат.



Приклад 2.5.6

Керівником установи прийнято рішення реалізувати електричні лампи на суму 500 грн., які були придбані у попередніх роках та не використовуються на даний час в установі.

У бухгалтерському обліку списання запасів, придбаних у попередні звітні роки, які відчужуються шляхом реалізації, відображається таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списання електричних ламп	5512	1812	500

Якщо вибуття запасів (розподілення, передача, за винятком внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів у межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності (далі - уповноважений орган) не пов'язано з отриманням доходу, балансову вартість таких запасів у періоді їх вибуття слід відносити на витрати.

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



Приклад 2.5.7

Зі складу установи видано на потреби установи такі запаси:

- олівці – 100 грн.,
- клей канцелярський – 54 грн.,
- фарба – 375 грн.,
- шини автомобільні – 5 540 грн.

У бухгалтерському обліку вибуття запасів відображається такими записами:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Вибуття олівців	8013	1812	100
2	Вибуття клею канцелярського	8013	1812	54
3	Вибуття фарби	8013	1513	375
4	Вибуття автомобільних шин	8013	1515	5 540

У разі якщо **запаси безоплатно передано** (отримано) в межах уповноваженого органу, то балансова вартість таких запасів до їх використання відображається у бухгалтерському обліку як **збільшення дебіторської заборгованості** (зобов'язань) за розрахунками з внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів.

Списання використаних запасів, отриманих безоплатно в межах уповноваженого органу, відображається в бухгалтерському обліку як зменшення балансової вартості цих запасів та зобов'язань за розрахунками з їх внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі). У бухгалтерському обліку суб'єкта державного сектору, що передав ці запаси, таке списання відображається як збільшення витрат та зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з внутрішнього переміщення (внутрівідомчої безоплатної передачі) запасів на підставі акта списання, отриманого від суб'єкта державного сектору, що їх використав.



Приклад 2.5.8

Департамент охорони здоров'я передав лікарні в межах операцій з внутрівідомчої передачі медикаменти на загальну суму 8 000 грн.

Отримання медикаментів оформлено Актом про приймання матеріалів за типовою формою № 3-1.

Згідно з даними Звіту про надходження і відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів протягом місяця у лікарні для лікування пацієнтів було використано медикаменти та перев'язувальні матеріали на суму 5 000 грн. Вартість використаних медикаментів списано на підставі Акта списання (форма № 3-2) на фактичні витрати відповідного звітного періоду.

Один примірник акта списання передано департаменту охорони здоров'я для проведення списання використаних медикаментів.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Передано медикаменти лікарні за операціями з внутрівідомчої передачі (відображає Департамент охорони здоров'я)	2711	1512	8 000
2	Отримано медикаменти за операцією з внутрівідомчої передачі (відображає лікарня)	1512	6611	8 000
3	Списано медикаменти, отримані за операцією з внутрівідомчої передачі (відображає лікарня)	6611	1512	5 000
4	Списано медикаменти на підставі акта списання (відображає Департамент охорони здоров'я)	8013	2711	5 000

**Приклад 2.5.9**

Департамент освіти передав школі в межах операцій з внутрівідомчої передачі комп'ютерну техніку на загальну суму 135 000 грн., яка обліковувалася на субрахунку 1815.

Після оприбуткування комп'ютерної техніки школа віднесла отримані активи до капітальних інвестицій в основні засоби, про що надала відповідний документ Департаменту освіти.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються таким чином:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Передано комп'ютерну техніку школі за операціями з внутрівідомчої передачі (відображає Департамент освіти)	2711	1815	135 000
2	Отримано комп'ютерну техніку за операцією з внутрівідомчої передачі (відображає школа)	1815	6611	135 000
3	Віднесення до капітальних інвестицій вартості комп'ютерної техніки, отриманої за операціями з внутрівідомчої передачі (відображає школа)	1311	1815	135 000
4	Зменшення зобов'язань за розрахунками з внутрівідомчої передачі (відображає школа)	6611	5411	135 000
5	Зменшення дебіторської заборгованості за внутрішніми розрахунками на суму вартості переданої комп'ютерної техніки, (відображає Департамент освіти)	5411	2711	135 000

Методи вибуття запасів

Вибуття запасів оцінюється за такими методами:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- 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.

Метод ідентифікованої собівартості

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, слід оцінювати за ідентифікованою собівартістю.

Суть методу ідентифікованої собівартості полягає у веденні обліку за кожною окремою одиницею запасів.

Тобто кожную одиницю запасів при вибутті оцінюють за тією ж вартістю, за якою вона була оприбуткована при надходженні.

Цей метод доцільно застосовувати, якщо обсяги вибуття запасів не значні і можна з легкістю відслідкувати, за якою вартістю вони були зараховані на баланс. При цьому в установі має бути добре налагоджений індивідуальний облік кожного виду запасів. Зокрема, доречно використовувати

спеціальне маркування на однотипних запасах, призначених для виконання різних замовлень або проектів.

Основною перевагою цього методу є його висока точність, а конкретно, метод ідентифікованої собівартості дозволяє найбільш достовірно оцінити запаси при їх вибутті. До недоліків зазначеного методу можна віднести трудомісткість та незручність його застосування. Так, у результаті його використання на практиці трапляється, що однакові за призначенням запаси обліковуються в межах однієї установи (підрозділу) за різною вартістю.



Приклад 2.5.10

Вищий навчальний заклад має у своєму складі редакційно-видавничий відділ. Цей підрозділ здійснює художнє оформлення і поліграфічне виконання видань з метою забезпечення навчального процесу університету та надає поліграфічні послуги за плату стороннім особам.

При цьому витратні матеріали (папір, клей, палітурки тощо), придбані навчальним закладом для видавництва власної навчально-методичної літератури та придбані (надані замовником) для виконання замовлень, обліковують окремо.

Згідно з даними бухгалтерського обліку залишок паперу (формат А4) на початок місяця становить 16 пачок загальною вартістю 515,20 грн. (16 пачок x 32,20 грн.).

Протягом місяця надійшло ще 24 пачки паперу, з них:

04.03.20XX р. 10 пачок на суму 564,20 грн. (ціна за 1 пачку — 56,42 грн.) для виконання замовлення;

19.03.20XX р. 14 пачок на суму 615,16 (ціна за 1 пачку — 43,94 грн.) для друку навчально-методичної літератури (для потреб університету).

Протягом місяця було використано видавничим відділом і списано 30 пачок паперу:

02.03.20XX р. 10 пачок за ціною 32,20 грн. за 1 пачку;

05.03.20XX р. 10 пачок за ціною 56,42 грн. за 1 пачку;

12.03.20XX р. 6 пачок за ціною 32,20 грн. за 1 пачку;

19.03.20XX р. 4 пачки за ціною 43,94 грн. за 1 пачку.

Відпуск запасів за методом ідентифікованої собівартості буде мати наступний вигляд:

Назва запасів	Дата	Залишок на початок місяця			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець місяця		
		к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Папір *	01.03.	16	32,20	515,20	—	—	—	—	—	—	16	32,20	515,20
Папір *	02.03.	—	—	—	—	—	—	10	32,20	322,00	6	32,20	193,20
Папір **	04.03.	—	—	—	10	56,42	564,20	—	—	—	10	56,42	564,20
Папір **	05.03.	—	—	—	—	—	—	10	56,42	564,20	—	—	—
Папір *	12.03.	—	—	—	—	—	—	6	32,20	193,20	—	—	—
Папір *	19.03.	—	—	—	14	43,94	615,16	4	43,94	175,76	10	43,94	439,40
Разом	X	16	32,20	515,20	24	X	1179,36	30	X	1255,16	10	43,94	439,40

* — папір, придбаний для потреб університету; ** — папір для замовника.

Метод середньозваженої собівартості

Метод середньозваженої собівартості дає об'єктивну картину руху запасів в установі. Ще однією перевагою цього методу є урівноваження цінових коливань протягом звітного періоду, оскільки для кожної одиниці запасів розраховується середня (середньозважена) вартість.

Цей метод передбачає оцінку вибуття запасів двома способами:

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

Тобто середньозважену собівартість одиниці запасів, що вибули, можна визначити за такою формулою:

$$C_c = \frac{VЗ_{\text{поч}} + VЗ_{\text{міс}}}{KЗ_{\text{поч}} + KЗ_{\text{міс}}},$$

де, C_c — середньозважена собівартість одиниці запасів, що вибули;

$VЗ_{\text{поч}}$ — вартість залишку запасів на початок місяця;

$VЗ_{\text{міс}}$ — вартість запасів, отриманих протягом звітного місяця;

$KЗ_{\text{поч}}$ — кількість запасів на початок місяця;

$KЗ_{\text{міс}}$ — кількість запасів, одержаних протягом звітного місяця;

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

При цьому формула середньозваженої собівартості одиниці запасів має такий вигляд:

$$C_c = \frac{VЗ_{\text{поч}} + VЗ_{\text{операц}}}{KЗ_{\text{поч}} + KЗ_{\text{операц}}},$$

де, C_c — середньозважена собівартість одиниці запасів, що вибули;

$VЗ_{\text{поч}}$ — вартість залишку запасів на початок місяця;

$VЗ_{\text{операц}}$ — вартість запасів, які надійшли в результаті конкретної операції;

$KЗ_{\text{поч}}$ — кількість запасів на початок місяця;

$KЗ_{\text{операц}}$ — кількість запасів, які надійшли в результаті конкретної операції.



Приклад 2.5.11

Згідно з даними Звіту про надходження та відпуск (використання) лікарських засобів та медичних виробів залишок препарату «Мукалат» у відділенні на початок звітного місяця становить 5 амп. на суму 5,25 грн. (ціна за 1 амп. — 1,05 грн.).

Протягом місяця у відділення надійшло 20 амп. препарату «Мукалат», у тому числі:

02.03.20XX р. 10 амп. на суму 12,00 грн. (ціна за 1 амп. — 1,20 грн.);

20.03.20XX р. 10 амп. на суму 15,40 грн. (ціна за 1 амп. — 1,54 грн.).

Протягом березня у відділенні було використано 16 амп. препарату «Мукалат». З них:

03.03.20XX р. — 4 амп.;

06.03.20XX р. — 6 амп.;

09.03.20XX р. — 2 амп.;

21.03.20XX р. — 4 амп.

Варіант А. Оцінка вибуття медикаментів у лікарні проводиться за щомісячною середньозваженою собівартістю, тобто з обчисленням середньозваженої собівартості наприкінці звітного місяця

Вибуття запасів за щомісячною середньозваженою собівартістю має такий вигляд.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Дата	Залишок на початок місяця			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець місяця		
	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
01.03.	5	1,05	5,25	—	—	—	—	—	—	—	—	—
02.03.	—	—	—	10	1,20	12,00	—	—	—	—	—	—
03.03.	—	—	—	—	—	—	4	1,31	5,24	—	—	—
06.03.	—	—	—	—	—	—	6	1,31	7,86	—	—	—
09.03.	—	—	—	—	—	—	2	1,31	2,62	—	—	—
20.03.	—	—	—	10	1,54	15,40	—	—	—	—	—	—
21.03.	—	—	—	—	—	—	4	1,31	5,24	—	—	—
Разом	5	1,05	5,25	20	X	27,40	16	1,31	20,96	9	1,31	11,79

Щомісячна середньозважена собівартість визначається таким чином:

$$C_c = \frac{5 \times 1,05 + 10 \times 1,20 + 10 \times 1,54}{5 + 20} = \frac{5,25 + 27,40}{5 + 20} = 1,31.$$

Варіант Б. Заклад охорони здоров'я застосовує для оцінки вибуття медикаментів метод середньозваженої собівартості з визначенням останньої щодо кожної операції з вибуття.

Дата	Залишок на початок місяця			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець місяця		
	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
01.03.	5	1,05	5,25	—	—	—	—	—	—	—	—	—
02.03.	—	—	—	10	1,20	12,00	—	—	—	—	—	—
03.03.	—	—	—	—	—	—	4	1,15	4,60	—	—	—
06.03.	—	—	—	—	—	—	6	1,15	6,90	—	—	—
09.03.	—	—	—	—	—	—	2	1,15	2,30	—	—	—
20.03.	—	—	—	10	1,54	15,40	—	—	—	—	—	—
21.03.	—	—	—	—	—	—	4	1,41	5,64	—	—	—
Разом	5	1,05	5,25	20	X	27,40	16	X	19,44	9	1,41	12,69

Середньозважена собівартість на:

03.03.20XX р.:

$$C_c = \frac{5 \times 1,05 + 10 \times 1,20}{5 + 10} = \frac{5,25 + 12,00}{5 + 10} = 1,15;$$

06.03.20XX р.:

$$C_c = \frac{5 \times 1,05 + 10 \times 1,20 - 4 \times 1,15}{5 + 10 - 4} = \frac{5,25 + 12,00 - 4,60}{5 + 10 - 4} = 1,15;$$

09.03.20XX р.:

$$C_c = \frac{5 \times 1,05 + 10 \times 1,20 - 4 \times 1,15 - 6 \times 1,15}{5 + 10 - 4 - 6} = \frac{5,25 + 12,00 - 4,60 - 6,90}{5 + 10 - 4 - 6} = 1,15;$$

21.03.20XX р.:

$$C_c = \frac{5 \times 1,05 + 10 \times 1,20 + 10 \times 1,54 - 4 \times 1,15 - 6 \times 1,15}{5 + 10 + 10 - 4 - 6} = \frac{5,25 + 12,00 + 15,40 - 4,60 - 6,90}{5 + 10 + 10 - 4 - 6} = 1,41.$$

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)

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

Основною перевагою цього методу оцінки вибуття запасів є його простота у використанні. Також він забезпечує відображення залишків невикористаних запасів на дату балансу за вартістю, максимально наближеною до реальної ринкової.



Приклад 2.5.1

Згідно з даними бухгалтерського обліку на 1 березня 20XX року залишки паперу становлять 20 пачок на суму 200,00 грн. (ціна за 1 пачку — 10,00 грн.).

Протягом звітнього місяця було придбано 60 пачок паперу, зокрема:

05.03.20XX р. придбано — 20 пачок на суму 260,00 грн. (ціна за 1 пачку — 13,00 грн.);

16.03.20XX р. придбано — 40 пачок на суму 460,00 грн. (ціна за 1 пачку — 11,50 грн.).

Протягом місяця було витрачено 65 пачок паперу:

04.03.20XX р. — 15 пачок;

11.03.20XX р. — 20 пачок;

19.03.20XX р. — 10 пачок;

25.03.20XX р. — 20 пачок.

Вибуття запасів за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО) має такий вигляд:

Показник	Дата	Залишок на початок місяця			Надійшло			Вибуло			Залишок на кінець місяця		
		к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.	к-сть	ціна, грн.	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Папір	01.03.	20	10,00	200,00	—	—	—	—	—	—	20	10,00	200,00
	04.03.	—	—	—	—	—	—	15	10,00	150,00	5	10,00	50,00
	05.03.	—	—	—	20	13,00	260,00	—	—	—	20	13,00	260,00
	11.03.	—	—	—	—	—	—	5	10,00	50,00	—	—	—
	11.03.	—	—	—	—	—	—	15	13,00	195,00	5	13,00	65,00
	16.03.	—	—	—	40	11,50	460,00	—	—	—	40	11,50	460,00
	19.03.	—	—	—	—	—	—	5	13,00	65,00	—	—	—
	19.03.	—	—	—	—	—	—	5	11,50	57,50	35	11,50	402,50
	25.03.	—	—	—	—	—	—	20	11,50	230,00	15	11,50	172,50
Разом	X	20	10,00	200,00	60	X	720,00	65	X	747,50	15	X	172,50

Собівартість перших за часом надходження запасів:

$$C = (15 \times 10,00) + (5 \times 10,00 + 15 \times 13,00) + (5 \times 13,00 + 5 \times 11,50) + (20 \times 11,50) = 150,00 + 245,00 + 122,50 + 230 = 747,50.$$

Вартість кінцевого залишку паперу: $V_{\text{кін}} = 15 \times 11,50 = 172,50.$

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів (крім канцелярського приладдя) за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Облік і контроль наявності та руху запасів в місцях їх зберігання

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

За відсутності затверджених типових форм для оформлення окремих господарських операцій із запасами суб'єкт державного сектору самостійно розробляє і затверджує відповідні форми необхідних первинних документів, при цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені законодавством.

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

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

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

Приймання та здавання первинних документів може оформлюватися реєстром або за іншою формою. Реєстр складається матеріально відповідальною особою та здається разом з первинними документами та необхідними додатками до бухгалтерської служби суб'єкта державного сектору або іншої служби, в якій здійснюється обробка первинних документів.

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

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

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

Облік запасів суб'єкта державного сектору (за винятком дорогоцінних металів для протезування та медикаментів і перев'язувальних засобів) за місцем відповідального зберігання (знаходження) ведеться матеріально відповідальними особами в 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 суб'єкта державного сектору 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 суб'єкта державного сектору ведеться за найменуваннями, кількістю, вартістю та матеріально відповідальними особами в оборотних відомостях.

Записи в оборотні 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.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

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 суб'єкта державного сектору, з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника постачальника або незаінтересованої організації. Один примірник акта використовується для обліку прийнятих матеріальних цінностей, другий - надсилається разом з претензійним листом постачальнику.

Перевірка фактичної наявності запасів, їх стану та умов зберігання забезпечується інвентаризацією. Проведення інвентаризації здійснюється відповідно до законодавства.

Виробнича собівартість

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами суб'єктом державного сектору, визнається їх виробнича собівартість.



Приклад 2.5.13

Установа виготовляє та реалізує друковану продукцію. Для виготовлення методичної літератури було використано:

папір – 150 грн., фарба – 40 грн., нарахована заробітна плата працівникам, задіяних у виробництві – 1 250 грн., нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – 275 грн., нараховано амортизацію на принтер – 120 грн.

Собівартість виготовленої методичної літератури буде складати $150 + 40 + 1\,250 + 275 + 120 = 1\,835$ грн.

В бухгалтерському обліку виробництво методичної літератури буде відображатися таким записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	8111	6511	1 250
		1613	8111	1 250
2	Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8112	6313	275
		1613	8112	275
3	Передача матеріалів в переробку: папір	8113	1812	150
		1613	8113	150
		8113	1513	40
		1613	8113	40
4	Нарахування амортизації на принтер	8114	1411	120
		1613	8114	120
5	Оприбуткування готової методичної літератури	1811	1613	1 835

Продукція виробничих (навчальних) майстерень обліковується за виробничою собівартістю.

Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств обліковується протягом року за

плановою собівартістю. На підставі річних калькуляцій планова собівартість продукції коригується в кінці року до виробничої собівартості.

Інвентаризація запасів

Інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами.

Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації, та за даними бухгалтерського обліку.

На малоцінні та швидкозношувані предмети, які обліковуються в оперативному порядку, інвентаризаційні описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при цьому нестача предметів оформлюється актом.

Спецодяг та предмети індивідуального користування, відправлені у прання та ремонт, перевіряються на підставі документів надавача послуг.

Інвентаризаційна комісія у присутності матеріально відповідальних осіб перевіряє фактичну наявність запасів шляхом їх перерахунку, переважування чи перемірювання. Не допускається вносити до інвентаризаційних описів дані про залишки активів зі слів матеріально відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

Кількість запасів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів з обов'язковою перевіркою наявності в натурі частини вказаних цінностей.

На запаси, що перебувають в дорозі, не оплачену у строк покупцями відвантажену продукцію (товари) та на запаси, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), складається окремий інвентаризаційний опис та перевіряється обґрунтованість сум, що відображені на рахунках бухгалтерського обліку. Такі суми можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими документами, зокрема рахунками постачальників, копіями платіжних вимог (рахунків-фактур), що пред'явлені покупцям, охоронними розписками, які переоформлені на дату проведення інвентаризації або близьку до неї.

Виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані запаси вносяться до окремого інвентаризаційного опису, в якому вказуються найменування відповідних запасів, їх кількість, причини, ступінь і характер псування, пропозиції щодо їх знецінення, списання або можливості використання цих предметів у господарських цілях.

Тара наводиться в інвентаризаційному описі за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, яка була у вжитку, така, що потребує ремонту, тощо). На тару, що стала непридатною, складається акт на списання із зазначенням причин псування.

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю запасів і даними бухгалтерського обліку регулюються установою в такому порядку:

➤ **запаси, які виявлені в лишках,** підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спеціального фонду бюджетної установи);

➤ **нестача запасів у межах установлених норм природного убутку,** виявлена під час інвентаризації, списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише у разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків внаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

➤ **нестача цінностей понад норми природного убутку,** а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, у разі якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

Порядок врегулювання розбіжностей виявлених при інвентаризації наведено на рис. 2.5.1.



Рис. 2.5.1. Порядок врегулювання розбіжностей виявлених при інвентаризації запасів

Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці допускається тільки щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї самої матеріально відповідальної особи.

У разі взаємозаліку нестач і лишків внаслідок пересортиці, коли вартість запасів, що виявились у нестачі, більше вартості запасів, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо особи, винні в пересортиці, не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх до складу витрат у порядку, визначеному пунктом 4 цього розділу. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені причини, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості запасів, що виявились у лишку, порівняно з вартістю запасів, що виявились у нестачі внаслідок пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних запасів та доходів у порядку, визначеному пунктом 4 цього розділу.



Приклад 2.5.14

У результаті інвентаризації будівельних матеріалів виявлено на складі недостачу шпалер для фарбування «Sintra Paint It 1.06 x 25 м» у кількості 4 рулони на загальну суму 2 080 грн. (520 грн. x 4 рулони), які обліковувалися на субрахунку 1513/1.

Варіант А. Водночас у цієї ж матеріально-відповідальної особи виявлено лишки шпалер «Ланіта» на загальну суму 1 796 грн. (449 грн. x 4 рулони), які також призначені для фарбування та обліковуються на субрахунку 1513/2.

З огляду на це комісією прийнято рішення покрити нестачі лишками за пересортицею товару. Винуватець добровільно відшкодував завданий збиток на суму перевищення нестач над лишками шляхом внесення готівки до каси установи.

Варіант Б. Водночас у цієї ж матеріально-відповідальної особи виявлено лишки шпалер «Едем Браво» на загальну суму 2 136 грн. (534 грн. x 4 рулони), які також призначені для фарбування

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

обліковуються на субрахунку 1513/3.

З огляду на це комісією прийнято рішення покрити нестачі лишками за пересортицею товару. Перевищення вартості лишків над сумою нестач оприбутковано і віднесено за збільшення доходів спецфонду.

Рішення інвентаризаційної комісії з приводу взаємозаліку лишків і нестач внаслідок пересортиці товару відображено в протоколі інвентаризаційної комісії.

В бухгалтерському обліку результати проведення інвентаризації будівельних матеріалів відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Варіант А				
1	Здійснено взаємозалік пересортиці будівельних матеріалів	1513/2	1513/1	1 796
2	Списано суму перевищення нестач шпалер над лишками	8013	1513/1	284
	Водночас проведено запис на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винної особи	2115	7111	284
3	Внесено готівку в касу в рахунок відшкодування збитків	2211	2115	284
Варіант Б				
1	Здійснено взаємозалік пересортиці	1513/3	1513/1	2 080
2	Оприбутковано перевищення вартості лишків порівняно з вартістю нестачі шпалер	1513/3	7112	56



2.6. Облік дебіторської заборгованості



Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про операції з грошовими коштами, розрахунками в національній валюті із дебіторами та кредиторами бюджетних установ визначено **Порядком № 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.



Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували установі певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів

Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, - дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності. Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув і яка є безнадійною до стягнення, списується за результатами інвентаризації розрахунків на підставі рішення керівника установи з відображенням зміни результатів виконання кошторису.



Приклад 2.6.1

В обліку установи відображається дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, у сумі 13 000 грн. Прийнято рішення про її списання.

У бухгалтерському обліку списання дебіторської заборгованості відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Віднесення на фінансовий результат дебіторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	5512	2117	13 000



Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником, або дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув

Безнадійна дебіторська заборгованість обліковується на відповідному позабалансовому рахунку протягом трьох років з моменту списання для спостереження за можливістю її стягнення у разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Дебіторська заборгованість поділяється на:

- ❖ довгострокову;
- ❖ поточну.

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.

Видача 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 витратитися 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



Приклад 2.6.2

Працівника Опришко В. Д. направлено у відрядження згідно з наказом по установі до м. Рівне. Перед відрядженням відрядженому було видано аванс на витрати на відрядження у розмірі 10 000 грн.

Відповідно до поданого авансового звіту витрати становили 8 790 грн. Залишок невитрачених коштів у сумі 1 210 грн. повернуто в касу.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Видано під звіт кошти на відрядження	2116	2211	10 000
2	Прийняття та затвердження звіту про використаний аванс	8411	2116	8 790
3	Повернення Опришко В. Д. залишку авансу в касу	2211	2116	1 210

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 Казначейства, 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 Казначейства, 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.

**Приклад 2.6.3**

Отримано на відповідний рахунок установи кошти у сумі 12 000 грн. від повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах (попередня оплата за послуги, які не були надані бюджетній установі).

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

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

В бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

Варіант А.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок коштів загального фонду	2313	2117	12 000
2	Перерахування коштів до доходів загального фонду відповідного бюджету	5512	2313	12 000

Варіант Б.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Повернення дебіторської заборгованості, яка виникла у попередніх бюджетних періодах, за рахунок власних надходжень	2313	2117	12 000
2	Коригування фінансового результату та визнання доходів	5512	7111	12 000

Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками

Для обліку й узагальнення інформації про розрахунки, що виникають у процесі виконання кошторисів між вищестоящими 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.

Рахунок 27 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками» має субрахунок 2711 «Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками».

**Приклад 2.6.4**

Головний розпорядник бюджетних коштів здійснив централізовану закупівлю талонів на бензин на суму 24 000 грн. та передав підвідомчим установам.

В бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	За операціями з внутрішньої передачі запасів відображено суми переданих талонів на бензин	2711	1514	24 000

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	підвідомчим установам			

Витрати майбутніх періодів

Для обліку й узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі тощо) призначено рахунок 29 «Витрати майбутніх періодів».

За дебетом рахунку відображається накопичення витрат майбутніх періодів, за кредитом - списання (розподіл) витрат майбутніх періодів та включення їх до складу витрат звітного періоду.

Рахунок 29 «Витрати майбутніх періодів» має субрахунок 2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів».



Приклад 2.6.5

У поточному році установа передплатила підписку на журнали на 2-ге півріччя у сумі 3 500 грн. та на 1-ше півріччя наступного року у сумі 4 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Сплачено за підписку журналу	2117	2313	7 500
2	Віднесено на витрати майбутніх періодів підписку на 1-ше півріччя наступного року	2911	2117	4 000
3	Віднесено на витрати підписку журналу на 2-ге півріччя поточного року	8013	2117	3 500

Інвентаризація дебіторської заборгованості

Інвентаризація дебіторської заборгованості полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

При інвентаризації усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення.

В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що впливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

Дебіторська заборгованість перевіряється щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами.

Під час інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки установлюються:

- правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;
- заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

- правильність і обґрунтованість сум дебіторської заборгованості.

В акті інвентаризації вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської заборгованості, безнадійних боргів та дебіторської заборгованості, щодо якої строк позовної давності минув.

До акта інвентаризації розрахунків додається довідка про дебіторську заборгованість, щодо якої строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів, суми, причини, дати і підстави виникнення.

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації.

Аналітичний облік розрахунків з відшкодування завданих збитків ведеться за кожною винною особою із зазначенням прізвища, імені та по батькові, займаної посади, дати виникнення нестачі та її суми.



2.7. Облік зобов'язань



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання її розкриття у фінансовій звітності визначаються у:

- ✚ НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання»;
- ✚ Порядку № 372

Вимоги НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» **не поширюються на:**

➤ визнання і оцінку зобов'язань, непередбачуваних зобов'язань та непередбачуваних активів, які визначаються в інших національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі;

➤ зобов'язання бюджетів усіх рівнів із соціальних виплат і відшкодування пільг.

З метою бухгалтерського обліку відповідно до п. 2 розд. II НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» зобов'язання поділяються на:

- ❖ довгострокові;
- ❖ поточні;
- ❖ непередбачені зобов'язання;
- ❖ доходи майбутніх періодів.



Непередбачене зобов'язання - це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Визнання та оцінка зобов'язання

Зобов'язання визнається, якщо:

- його оцінка може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення.

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення з урахуванням особливостей, визначених бюджетним законодавством.

Зобов'язання, яке не відповідає критеріям визнання, є непередбачуваним зобов'язанням і суб'єктом державного сектору не визнається, а відображається на позабалансових рахунках у сумі очікуваного погашення.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність потенційних або непередбачених зобов'язань та рух наданих розпорядником бюджетних коштів гарантій і забезпечень виконання зобов'язань та платежів застосовується рахунок 05 «Непередбачені зобов'язання, гарантії та забезпечення надані».

Для обліку даних та узагальнення інформації про довгострокові та поточні зобов'язання суб'єкта державного сектору призначені рахунки класу 6 «Зобов'язання» Плану рахунків.

На рахунках цього класу ведеться облік довгострокових та поточних зобов'язань за кредитами, позиками, за цінними паперами, операціями з оренди, розрахунків з постачальниками та підрядниками, замовниками, розрахунків з податків і платежів, розрахунків за страхуванням, розрахунків з оплати праці, зобов'язань за внутрішніми розрахунками, забезпечень майбутніх витрат і платежів, зобов'язань за надходженнями до бюджету, доходів майбутніх періодів.



На окремих субрахунках рахунків 62 - 66 **сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим**. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом.

Довгострокові зобов'язання

Для обліку й узагальнення інформації за кредитами та позиками, одержаними суб'єктами державного сектору відповідно до законодавства, зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами, за операціями з оренди, іншими довгостроковими фінансовими зобов'язаннями призначено **рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання»** Плану рахунків.

За *кредитом* рахунку відображаються суми довгострокових зобов'язань, а також переведення короткострокових (відстрочених) тощо, за *дебетом* - їх погашення або переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями тощо.

Рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання» має такі субрахунки:

- ✓ 6011 «Довгострокові кредити банків» - ведеться облік сум довгострокової заборгованості банкам за одержані відповідно до законодавства кредити у національній та іноземній валюті, строк сплати яких настане в наступні звітні періоди;
- ✓ 6012 «Відстрочені довгострокові кредити банків» - ведеться облік сум відстрочених довгострокових кредитів, одержаних в установах банків;
- ✓ 6013 «Інші довгострокові позики» - ведеться облік сум інших довгострокових позик, одержаних відповідно до законодавства;
- ✓ 6014 «Зобов'язання за довгостроковими цінними паперами» - ведеться облік зобов'язань за довгостроковими цінними паперами. На цих субрахунках ведеться облік розрахунків 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;
- ✓ 6015 «Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди» - ведеться облік зобов'язань за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно до законодавства. Нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди відображається як збільшення зобов'язань за операціями оренди, погашення заборгованості орендодавцем за отримані на умовах довгострокової оренди необоротні активи, переведення її до короткострокових зобов'язань, списання відображається як зменшення таких зобов'язань. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів;
- ✓ 6016 «Інші довгострокові фінансові зобов'язання» - ведеться облік випущених облігацій та інших позикових коштів (крім тих, що обліковуються на субрахунках 6011–6015, на які нараховуються відсотки.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний строк погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує договір про переформування цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокове зобов'язання за кредитним договором (якщо договір передбачає погашення зобов'язання на вимогу кредитора (позикодавця) у разі порушення певних умов, пов'язаних з

фінансовим станом позичальника), **умови якого порушені, вважається довгостроковим**, якщо:

- ❖ позикодавець до затвердження фінансової звітності погодився не вимагати погашення зобов'язання внаслідок порушення;
- ❖ не очікується виникнення подальших порушень кредитного договору протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточні зобов'язання

Поточні зобов'язання обліковуються на субрахунках рахунків Плану рахунків:

- 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками»;
- 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги»;
- 63 «Розрахунки за податками і зборами»;
- 64 «Інші поточні зобов'язання»;
- 65 «Розрахунки з оплати праці»;
- 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками».

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками» призначений для обліку сум за короткостроковими позиками, одержаними відповідно до законодавства, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, строк погашення яких минув.

На цьому рахунку узагальнюється інформація про стан розрахунків за поточними зобов'язаннями, переведеними зі складу довгострокових, у разі настання строку погашення протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик) та частина довгострокових зобов'язань за довгостроковими кредитами (зобов'язаннями), яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Рахунок 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками» має такі субрахунки:

- ✓ 6111 «Поточна заборгованість за довгостроковими кредитами»;
- ✓ 6112 «Поточна заборгованість за зобов'язаннями за довгостроковими цінними паперами»;
- ✓ 6113 «Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями»;
- ✓ 6114 «Короткострокові кредити банків»;
- ✓ 6115 «Відстрочені короткострокові кредити банків»;
- ✓ 6116 «Короткострокові позики»;
- ✓ 6117 «Інші короткострокові фінансові зобов'язання».

На цьому субрахунку ведеться облік сум прострочених позик, що були одержані з бюджету, в установах банків, від інших юридичних осіб у національній та іноземній валютах відповідно до законодавства.

Для обліку й узагальнення інформації щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги і замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію призначено **рахунок 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги» Плану рахунків**.

За кредитом рахунку відображається виникнення заборгованості, за дебетом - її погашення, списання тощо.

Рахунок 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги» має такі субрахунки:

- ✓ 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- ✓ 6212 «Розрахунки із замовниками за роботи і послуги»;
- ✓ 6213 «Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи»;
- ✓ 6214 «Розрахунки за одержаними авансами».

**Приклад 2.7.1**

Установа отримала рахунок на сплату електроенергії на суму 1 200 грн. та сплатила його.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими

записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано рахунок за електроенергію	8013	6211	1 200
2	Сплачено рахунок за електроенергію	6211	2313	1 200

Для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за податками та зборами (обов'язковими платежами) згідно з законодавством призначено **рахунок 63 «Розрахунки за податками і зборами»** Плану рахунків.

За кредитом рахунку відображаються нараховані платежі до бюджету зі сплати податків і зборів тощо, нараховані зобов'язання за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, а також одержані кошти від органів страхування, за дебетом - їх сплата, погашення заборгованості, списання тощо.

Рахунок 63 «Розрахунки за податками і зборами» має такі субрахунки:

- ✓ 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»;
- ✓ 6312 «Інші розрахунки з бюджетом»;
- ✓ 6313 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

**Приклад 2.7.2**

Установа нарахувала доходи від надання наданих послуг 12 000 грн., відобразила в бухгалтерському обліку нарахування суми податку на додану вартість, яку потрібно перерахувати до бюджету, та перерахування коштів до бюджету.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими

записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахування суми надходжень від надання послуг	2111	7111	12 000
2	Нарахування сум податку на додану вартість, що входять до складу вартості послуги, які підлягають перерахуванню в бюджет	7111	6311	2 000
3	Надходження коштів	2313	2111	12 000
4	Перерахування в бюджет сум податку на додану вартість	6311	2313	2 000

Для обліку поточних зобов'язань за цінними паперами, розрахунками з депонентами, депозитними сумами, розрахунками за страхуванням, спеціальними видами платежів та перед іншими кредиторами призначено **рахунок 64 «Інші поточні зобов'язання»** Плану рахунків.

За кредитом рахунку відображається виникнення інших поточних зобов'язань, за дебетом - їх погашення, списання тощо.

Рахунок 64 «Інші поточні зобов'язання» має такі субрахунки:

- ✓ 6411 «Поточні зобов'язання за цінними паперами»;
- ✓ 6412 «Розрахунки з депонентами»;
- ✓ 6413 «Розрахунки за депозитними сумами»;
- ✓ 6414 «Розрахунки за спеціальними видами платежів»;

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

- ✓ 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
- ✓ 6416 «Розрахунки за страхуванням»;
- ✓ 6417 «Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності».



Приклад 2.7.3

Віднесено на рахунок депонентів не отриману у строк стипендію у сумі 3 300 грн..
У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Віднесення на рахунок депонентів не отриманої у строк стипендії	6512	6412	3 300

Розрахунки з оплати праці

Для обліку й узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам із заробітної плати, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, студентам, аспірантам і учням зі стипендій та інших подібних виплат у Плані рахунків призначено **рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці»**.

За кредитом рахунку відображаються суми нарахованої працівникам заробітної плати, матеріальної допомоги, премій, допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо, суми, що утримуються із заробітної плати за дорученнями-зобов'язаннями працівників, суми стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню, суми, що утримуються із заробітної плати, стипендій, пенсій, допомоги тощо за виконавчими листами та іншими документами, суми нарахованих гонорарів, що виплачуються позаштатному складу, за *дебетом* - їх виплата, утримання з них, перерахування за призначенням утриманих із заробітної плати сум, а також суми, що не отримані в строк і віднесені на субрахунки «Розрахунки з депонентами».

Рахунок 65 «Розрахунки з оплати праці» має такі субрахунки:

- ✓ 6511 «Розрахунки із заробітної плати»;
- ✓ 6512 «Розрахунки з виплати стипендій, пенсій, допомоги та інших трансфертів населенню»;
- ✓ 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».



Приклад 2.7.4

Бюджетною установою проведені наступні господарські операції із зобов'язаннями.

Нараховано заробітну плату працівникам у сумі 1 080 000 грн. Утримано із заробітної плати сума ПДФО (18 %) та перераховано до бюджету у сумі – 194 400 грн. Нараховано та сплачено ЄСВ (22%) у сумі 237 600 грн. Нараховано стипендію у сумі 60 500 грн.

В бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахування заробітної плати працівникам	8011	6511	1 080 000
2	Утримання із заробітної плати ПДФО	6511	6311	194 400
3	Перерахування ПДФО до бюджету	6311	2313	194 400
4	Нараховано ЄСВ	8012	6313	237 600
5	Сплачено ЄСВ	6313	2313	237 600
6	Нараховано стипендію	8511	6512	60 500

Для обліку розрахунків, що виникають у процесі виконання кошторису (бюджету) призначено **рахунок 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками»**.

За кредитом рахунку відображаються суми зобов'язань за внутрішніми розрахунками, за дебетом - їх списання (погашення).

Рахунок має субрахунок 6611 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками розпорядників бюджетних коштів», що призначений для ведення обліку розрахунків за операціями з внутрівідомчої передачі, зокрема відображається заборгованість за безоплатно отриманими виробничими запасами та іншими нефінансовими активами (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів) за операціями з внутрівідомчої передачі.



Приклад 2.7.5

Бюджетною установою отримані, за операціями з внутрівідомчої передачі запасів, талони на бензин у сумі 3 000 грн..

В бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримані талони на бензин за операціями з внутрівідомчої передачі запасів	1514	6611	3 000

Доходи майбутніх періодів

Для обліку й узагальнення інформації щодо доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема,:

- ✓ доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі),
- ✓ передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання,
- ✓ абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунку відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом - їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» має субрахунок 6911 «Доходи майбутніх періодів».



Приклад 2.7.6

Зараховано установі на реєстраційних рахунок кошти, плату за навчання у сумі 20 000 грн, які відповідно до законодавства є власними надходженнями бюджетної установи

та відповідно до умов контракту, будуть віднесені на доходи у наступному звітному періоді.

У бухгалтерському обліку зазначені господарські операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Надійшли доходи майбутніх періодів	2313	6911	20 000

Бухгалтерський облік зобов'язань

Зобов'язання за договорами, укладеними установою з юридичними та фізичними особами, відображаються у відповідних регістрах бухгалтерського обліку.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, - прострочена кредиторська заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) списується установами щокварталу.

Комісія, призначена розпорядчим документом керівника установи, проводить інвентаризацію розрахунків з метою визначення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув.

Склад комісії визначається відповідно до законодавства.

Інвентаризацію розрахунків з метою визначення кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, може проводити як окремо створена комісія, так і інвентаризаційна комісія при проведенні інвентаризації відповідно до законодавства.

Складений інвентаризаційною комісією акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання, затверджується керівником установи.

Головні розпорядники коштів, центральні органи виконавчої влади відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Розпорядники коштів нижчого рівня передають за відомчою підпорядкованістю затверджений акт установі вищого рівня для прийняття рішення щодо доцільності списання.

Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис.

Установа вищого рівня розглядає подані акти і в разі прийняття відповідного рішення видає розпорядчий документ про списання з обліку підвідомчої установи кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ).

Розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня відображають у бухгалтерському обліку списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підставі розпорядчого документа керівника установи вищого рівня.

Установи здійснюють списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями бюджетних установ щокварталу в порядку, передбаченому цим розділом, але рішення про списання приймається керівником такої установи самостійно. Списання проводиться на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Інформація про списання з обліку кредиторської заборгованості за власними надходженнями бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, доводиться до відома установи вищого рівня.



Приклад 2.7.7

Керівник установи прийняв рішення про списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, у сумі 15 600 грн..

У бухгалтерському обліку зазначена господарська операція відображається таким

записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув	6211	5512	15 600

Суми кредиторської заборгованості за депонованою заробітною платою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами населенню, які не одержані в установлений строк та строк позовної давності яких минув, підлягають списанню з бухгалтерського обліку у загальному порядку.

У разі списання з бухгалтерського обліку кредиторської заборгованості за депонованою заробітною платою, стипендіями, пенсіями, допомогою та іншими виплатами населенню, строк позовної давності якої минув, кошти, що обліковуються на депозитному рахунку в органах Казначейства, перераховуються установою до відповідного бюджету згідно із законодавством.

Розрахунки за виконані роботи, розрахунки з податків і зборів, розрахунки зі страхування, розрахунки з оплати праці, розрахунки за іншими операціями із кредиторами та внутрішні розрахунки відображаються розгорнуто: кредитове сальдо - у складі зобов'язань, а дебетове - у складі оборотних активів.



2.8. Облік власного капіталу та фінансового результату

У розпорядників коштів місцевих бюджетів під власним капіталом розуміють сукупність фондів необоротних активів установи та результатів її діяльності.

Власний капітал розподіляється на:

- ❖ внесений капітал;
- ❖ капітал у дооцінках;
- ❖ капітал у підприємства;
- ❖ цільове фінансування.

Основою ведення бухгалтерського обліку фондів і результатів діяльності бюджетних установ є первинні документи. Спеціальних документів для фіксації господарських операцій з власним капіталом не передбачено, тому підставою для відображення змін фондів і результатів діяльності є інші документи.

Суцільна та безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції, що здійснюються в бюджетних установах, дозволяє одержати достовірну інформацію про стан необоротних активів, які належать установам (за допомогою оцінки величини фондів у необоротних активах), результати виконання кошторисів, а також про зміну вартості активів.

Внесений капітал

Для обліку внесеного капіталу призначено рахунок 51 «Внесений капітал» Плану рахунків на якому узагальнюється інформація про наявність та рух капіталу розпорядників бюджетних коштів сформованого за відповідними рішеннями органів управління.

За кредитом рахунку відображається збільшення внесеного капіталу, *за дебетом* - його зменшення (вилучення) та віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Рахунок 51 «Внесений капітал» має такі субрахунки:

5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»;

5121 «Внесений капітал державним цільовим фондам».

На субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» ведеться облік формування капіталу розпорядників бюджетних коштів.

Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів виділеного з відповідного бюджету.

Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал.



Приклад 2.8.1

Установа вводить в експлуатацію автомобіль вартістю 200 000 грн. В бухгалтерському обліку така господарська операція відображається такими записами.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій (автомобіля) до складу основних засобів після введення в експлуатацію	1015	1311	200 000

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
2	Водночас проводиться другий запис	5411	5111	200 000

Капітал у підприємствах

Для обліку та узагальнення інформації про капітал у формі внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв) призначено **рахунок 52 «Капітал у підприємствах»** Плану рахунків.

За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у підприємствах, за дебетом - його зменшення (вилучення).

Рахунок 52 «Капітал у підприємствах» має такі субрахунки:

- ✓ 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій»;
- ✓ 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі»;
- ✓ 5213 «Капітал в частках (паях)».

Облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі акцій. Збільшення капіталу у підприємствах у формі акцій відображається при отриманні до сфери управління суб'єкта державного сектору акцій або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше отриманих акцій ведеться на субрахунку 5211 «Капітал у підприємствах у формі акцій».

На субрахунку 5212 «Капітал у підприємствах в іншій формі участі у капіталі» ведеться облік формування капіталу у капіталі підприємств державного, комунального секторів економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору. Збільшення капіталу у підприємствах в іншій формі участі у капіталі відображається при передачі до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств державного, комунального секторів економіки активів або збільшенні їх власного капіталу на звітну дату, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення раніше внесених активів.

На субрахунку 5213 «Капітал в частках (паях)» ведеться облік формування капіталу розпорядника бюджетних коштів у підприємствах у формі цінних паперів, інших ніж акції, зокрема частки (паї) в господарських товариствах. Збільшення капіталу у підприємствах в інших цінних паперах відображається при отриманні до сфери управління суб'єкта державного сектору інших цінних паперів або використанні цільового фінансування для їх придбання, зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення отриманих інших цінних паперів.



Приклад 2.8.2

Установа внесла в статутний капітал комунального підприємства 30 000 грн.

У бухгалтерському обліку така господарська операція відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Придбання фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу грошових коштів	2513	2313	30 000
2	Водночас проводиться другий запис	5411	5212	30 000

Капітал у дооцінках

Для обліку та узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством призначено рахунок 53

«Капітал у дооцінках».

За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у дооцінках, за дебетом рахунку відображається зменшення капіталу у дооцінках або віднесення на фінансовий результат.

Рахунок 53 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки:

5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»;

5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів».

Облік сум дооцінки (уцінки) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансового результату ведеться на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів».

На субрахунку 5312 «Дооцінка (уцінка) інших активів» ведеться облік сум дооцінки (уцінки) фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, а також іншого капіталу у дооцінках.



Приклад 2.8.3

Проведено переоцінку обладнання. Первісну вартість необхідно збільшити на 11 000 грн., а суму зносу - на 2 150 грн. В бухгалтерському обліку така господарська операція відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Дооцінка первісної вартості обладнання	1014	5311	11 000
2	Коригування суми зносу	5311	1411	2 150

Цільове фінансування

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо, призначено **рахунок 54 «Цільове фінансування» Плану рахунків**.

За кредитом рахунку відображається отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта необоротного активу згідно із законодавством.

За дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та державним цільовим фондом.

Рахунок 54 «Цільове фінансування» має субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів».

На субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» ведеться облік надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, а також витрачання таких коштів із визнанням відповідної суми доходів або включення до внесеного капіталу у частині введених в експлуатацію необоротних активів.



Приклад 2.8.4

Установа отримала бюджетні асигнування на придбання принтеру у сумі 5 500 грн. У бухгалтерському обліку така господарська операція відображається таким записом:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання бюджетних асигнувань	2313	5411	5 500

Фінансовий результат

Для обліку й узагальнення інформації результатів виконання кошторису розпорядників бюджетних коштів призначено **рахунок 55 «Фінансовий результат»** Плану рахунків.

Рахунок 55 «Фінансовий результат» має такі субрахунки:

- ✓ 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;
- ✓ 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

Облік фінансових результатів виконання кошторису за звітний період ведеться розпорядниками бюджетних коштів на субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду».

Облік фінансових результатів виконання кошторису за попередні звітні періоди розпорядниками бюджетних коштів ведеться на субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису».

За кредитом рахунку ведеться облік:

- ✓ сум у порядку закриття рахунків обліку доходів;
- ✓ віднесення результатів переоцінки активів при списанні або щорічно пропорційно нарахованій амортизації;
- ✓ віднесення суми дефіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів;
- ✓ суми фінансових результатів виконання кошторису попередніх звітних періодів, якщо накопичена сума профіциту за попередні періоди перевищує накопичену суму його дефіциту.

За дебетом рахунку ведеться облік:

- ✓ суми в порядку закриття рахунків обліку витрат;
- ✓ 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.



Приклад 2.8.5

В установі протягом кварталу відбулися наступні господарські операції:

1. Отримано бюджетні асигнування для придбання запасів у сумі 20 000 грн.;
2. Нарахована орендна плата орендарям за оренду приміщення у сумі 13 000 грн.;
3. Віднесено на фінансовий результат в кінці кварталу доходи за господарськими операціями;
4. Відображено суми виконання кошторису попередніх звітних періодів.

В бухгалтерському обліку такі господарські операції відображаються такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримано бюджетні асигнування для придбання запасів	2313	7011	20 000
2	Нарахована орендна плата орендарям за оренду приміщення	2111	7411	13 000
3	Віднесено на фінансовий результат в кінці кварталу	7011	5511	20 000

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	доходи за господарськими операціями	7411	5511	13 000
4	Відображено суми виконання кошторису попередніх звітних періодів	5511	5512	33 000



Приклад 2.8.6

В установі протягом кварталу відбулися наступні господарські операції:

1. Нараховано заробітну плату у сумі 535 741 грн.;
2. Нараховано витрати на сплату комунальних послуг постачальнику на суму 5 000 грн.;
3. Віднесено на фінансовий результат в кінці кварталу витрати за господарськими операціями;

5. Відображено суми виконання кошторису попередніх звітних періодів.

У бухгалтерському обліку така господарська операція відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано заробітну плату	8011	6511	535 741
2	Нараховано витрати на сплату комунальних послуг постачальнику	8013	6211	5 000
3	Віднесено на фінансовий результат в кінці кварталу витрати за господарськими операціями	5511	8011	535 741
		5511	8013	5 000
4	Відображено суми виконання кошторису попередніх звітних періодів	5512	5511	540 741



2.9. Облік операцій в іноземній валюті



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору в грошовій одиниці України визначає **НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»**

У розумінні законодавства з питань бухгалтерського обліку іноземна валюта — це всі види валют, окрім гривні.

Вимоги НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів» **не поширюються на:**

- операції хеджування статей з іноземної валюти;
- відображення (перерахунок) показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті.



Операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті

Операції в іноземній валюті під час первісного визнання **відображаються у валюті звітності** 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).



Приклад 2.9.1

На рахунок установи надійшли кошти від надання послуг у сумі 4 500 дол. Курс Національного банку України на початок дня становив 24.9 грн/\$.
У бухгалтерському обліку надходження коштів відображається такими записами:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Надходження коштів від надання послуг в іноземній валюті	2311	2111	4 500 дол./ 112 050 грн.



Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті можуть відображатися суб'єктом державного сектору у валюті звітності у сумі, визначеній в документах банку, з урахуванням особливостей застосування банком валютного курсу на дату здійснення операції, у разі якщо це не суперечить вимогам податкового і митного законодавства в частині застосування валютного курсу.



Приклад 2.9.2

Установа подала заявку до банку 11.11.20XX року на купівлю 20 000 \$ для розрахунку за контрактом. Для цього банк списав з рахунку установи 50 0000 грн. Долари були придбані й зараховані на валютний рахунок 12.11.20XX року. Комісія банку склала 400 грн. Долари придбані за курсом 24.9 грн/\$ на міжбанківському валютному ринку України і зараховані на валютний рахунок установи за курсом Національного банку України 24.51 грн/\$.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Дата	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
11.11.20XX	Перераховано кошти установі банку для придбання іноземної валюти	2117	2313	500 000 грн.
12.11.20XX	Долари придбано на міжбанківському валютному ринку України за курсом 24.9 грн/\$ (498 000 грн.) і зараховані на валютний рахунок установи за курсом Національного банку України 24.51 грн/\$ (490 200 грн.)	2311	2117	20 000 дол./ 490 200 грн.
12.11.20XX	Зарахована курсова різниця (498 000 грн. – 490 200 грн.)	8411	2117	7 800 грн.
12.11.20XX	Списана вартість послуги за придбання валюти	8013	2117	400 грн.
12.11.20XX	Повернуто установою банку невикористаний залишок коштів, перерахованих для придбання іноземної валюти	2313	2117	1 600 грн.



Приклад 2.9.3

Установа подала заявку до банку 18.11.20XX року на продаж 15000 євро. Курс НБУ становив 26.72 грн /€. На наступний день валюта була продана банком за курсом 27.0 грн/€ (курс НБУ становив 26.71 грн/€). Комісійна винагорода банку – 300 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

Дата	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
18.11.20XX	Перераховано євро установі банку для продажу	2117	2311	15 000 євро/ 400 800 грн.
19.11.20XX	Відображено курсову різницю (курс НБУ становив 26.71 грн/€) (400 800 грн. - 400 650 грн.)	8411	2117	150 грн.
19.11.20XX	Зараховано кошти від продажу євро за курсом 27.0 грн/€) (405 000 грн. - 300 грн.)	2313	2117	404 700 грн.
19.11.20XX	Відображено курсову різницю. (405 000 грн. - 400 650 грн. - 300 грн.).	2117	7411	4 050 грн.
19.11.20XX	Нарахована вартість послуги банку за придбання валюти	8013	2117	300 грн.

Валютна операція призводить до виникнення балансової статті (тобто суми, які відображається у балансі установи), яка виражена у іноземній валюті. За своїм характером такі статті можуть бути монетарними або немонетарними.



Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів

Прикладами монетарних статей є:

- Дебіторська заборгованість покупців за поставлені товари або надані послуги;
- Кредиторська заборгованість за отримані товари або послуги;
- Заборгованість за отриманими та виданими кредитами, включаючи нараховані відсотки;
- Заборгованість за лізинговими платежами;
- Цінні папери та інші фінансові інвестиції, виражені у іноземній валюті;
- Самі готівкові та безготівкові кошти у іноземній валюті також є монетарною статтею.



Немонетарні статті - інші, ніж монетарні, статті балансу

Немонетарні статті можуть передбачати погашення шляхом поставки товарів або надання послуг.

Прикладами немонетарних статей можуть бути наступні:

- Видані аванси постачальникам товарів та послуг у іноземній валюті;
- Аванси у валюті, отримані від покупців за товари або послуги, що мають бути поставлені (надані).

Заборгованість постачальника товарів перед покупцем у разі повернення товарів, може бути і монетарною, і немонетарною, в залежності від того, чи передбачене умовами контракту повернення коштів покупцю, чи заміна товарів.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам за розрахунками з придбання немонетарних активів (необоротних активів, запасів тощо), отримання робіт і послуг, при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг) перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати сплати авансу.

У разі здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.



Приклад 2.9.4

Установа уклала контракт з німецькою компанією на поставку медичного обладнання на суму 10 000 євро.

Умови контракту передбачають оплату частинами: аванс у сумі 5 000 євро та друга частина 5 000 євро після проведення налагоджувальних робіт і введення обладнання в експлуатацію постачальником.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

Дата	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
15.12.20XX	Перераховано аванс постачальнику (курс НБУ становить 28 грн/€)	2117	2311	5 000 євро/ 140 000 грн.
18.01.20XX	Отримано обладнання на суму 10 000 євро:			
	на суму авансу 5 000 євро	1311	2117	5 000 євро/ 140 000 грн.
	на суму кредиторської заборгованості 5 000 євро (курс НБУ становить 29.50 грн/€)	1311	6211	5 000 євро/ 147 500 грн.
30.01.20XX	Сплата другої частини вартості обладнання			

Дата	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
	у сумі 5 000 євро			
	Здійснення переоцінки на дату погашення зобов'язання (курс НБУ становить 29 грн/€). (5 000 X (29,50 - 29) = 2 500)	6211	7411	2 500 грн.
	Перерахування коштів постачальнику (курс НБУ становить 29 грн/€).	6211	2311	5 000 євро/ 145 000 грн.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб за розрахунками з надання послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на початок дня дати одержання авансу та на кінець дня звітної дати. У разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та надання частинами покупцеві послуг (виконання робіт), постачання немонетарних активів дохід від надання послуг (виконання робіт), активів визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності одержання авансових платежів.

Витрати відрядженого працівника в іноземній валюті згідно із затвердженим звітом про використання коштів у сумі виданого авансу перераховуються у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати отримання авансу.

Витрати працівника в іноземній валюті, що згідно із затвердженим звітом про використання коштів перевищують суму отриманого авансу, перераховуються у валюту звітності за валютним курсом на початок дня дати затвердження звіту про використання коштів.



Валюта звітності - грошова одиниця України



Приклад 2.9.5

Установа у м. Чернігові направила працівника для участі у міжнародній конференції у відрядження до Німеччини (м. Мюнхен). Відповідно до законодавства добові встановлено у розмірі 70 євро/доба. За умовою прикладу відбулися наступні події:

01.07.20XX – видано аванс на відрядження у сумі 2 000 євро та 26 500 грн (курс НБУ 29,76 грн/євро);

09.07.20XX – вибуття із м. Чернігова у відрядження та прибуття до аеропорту Бориспіль. Вартість квитка на автотранспорт становить 160 грн.

У цей же день відбувся виліт із аеропорту Бориспіль і прибуття в аеропорт м. Мюнхен. Вартість авіаквитка 12 500 грн;

09.07.20XX – 11.07.20XX – перебування у м. Мюнхен. Витрати на готель - 2 доби зі сніданком 750 євро/доба. Оплата послуг відбулася 10.07 (курс НБУ 28.5606 грн/євро);

11.07.20XX – виліт з аеропорту м. Мюнхен та прибуття до аеропорту Бориспіль. Вартість авіаквитка 13500 грн (квиток було куплено ще в Україні).

Вибуття із аеропорту Бориспіль і прибуття у м. Чернівці. Вартість квитка на автотранспорт 160 грн.

15.07.20XX – подано авансовий звіт (курс НБУ 30,97 грн/євро). У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Видача авансу на відрядження 01.07.20XX				
1	Видача авансу в гривні на зарплатну картку працівника	2116	2313	26 500 грн.
2	Видача авансу у євро готівкою з каси (29,76 грн/€ × 2000€)	2116	2212	2000€/59 520 грн.
На дату подачі авансового звіту 15.07.20XX				
3	Перецінено заборгованість через зміну курсу НБУ та відображена курсова різниця, так як сума витрат < сума авансу ((30,97 грн/€ – 29,76 грн/€)×2000€)	2116	7411	2 420 грн.
4	Списана вартість проїзду в межах України (2×160 грн.)	8411	2116	320 грн.
5	Відображені витрати на готель (30,97 грн/€ × 1 500€)	8411	2116	1 500€/46 455 грн.
6	Списана вартість авіаперельоту (12 500 грн. + 13 500 грн.)	8411	2116	26 000 грн.
7	Списана сума добових (3×30,97 грн/€ × 70€)	8411	2116	210€/6 503,70 грн.
8	Повернення працівником грошей у гривні в касу (26 500 грн. – 26 000 грн. – 320)	2211	2116	180 грн.
9	Повернення працівником грошей у євро в касу (2 000€ – 1 500€ – 210€; 30,97 грн/€ × 290€)	2212	2116	290€/8 981,30 грн.



Дата балансу - дата, на яку складений баланс суб'єкта державного сектору. Зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітної періоду

На кожен дату балансу:

а) монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кінець дня дати балансу;

б) немонетарні статті, які відображені за історичною собівартістю і зарахування яких до балансу пов'язано з операцією в іноземній валюті, відображаються за валютним курсом на початок дня дати здійснення операції;

в) немонетарні статті, що пов'язані з операціями в іноземній валюті і відображаються за справедливою вартістю (одержані безоплатно), у валюту звітності перераховуються за валютним курсом на початок дня дати визначення цієї справедливої вартості.

Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції та на дату балансу (на звітну дату).

При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції перераховуються всі відповідні монетарні статті із застосуванням валютного курсу на кінець дня цієї дати.

Для визначення курсових різниць на дату балансу (звітну дату) застосовується валютний курс на кінець дня звітної дати.

Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та монетарних статей відображаються у складі інших доходів (витрат) на субрахунках 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» та 8411 «Інші витрати за обмінними операціями».

Фінансова звітність в іноземних валютах



До ознак класифікації діяльності закордонних суб'єктів державного сектору, кількісні характеристики яких визначаються контролюючим суб'єктом державного сектору відповідно до законодавства та установчих документів, належать:

✓ в обсязі діяльності закордонного суб'єкта державного сектору операції з контролюючим суб'єктом державного сектору становлять незначну частку;

✓ основним джерелом забезпечення діяльності закордонного суб'єкта державного сектору є доходи від

власних операцій, а не за рахунок коштів контролюючого суб'єкта державного сектору, що звітує;

✓ витрати на заробітну плату, матеріали та інші елементи витрат закордонного суб'єкта державного сектору сплачуються або відшкодовуються переважно в іноземній валюті;

✓ оплата послуг (товарів, робіт), наданих закордонним суб'єктом державного сектору, здійснюється переважно в іноземній валюті;

✓ рух грошових коштів контролюючого суб'єкта державного сектору відокремлено від поточної діяльності закордонного суб'єкта державного сектору і не зазнає прямого впливу діяльності закордонного суб'єкта державного сектору.

Показники статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору, які відповідають усім ознакам класифікації до фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору включаються у валюті звітності в такому порядку:

✓ Монетарні і немонетарні статті (крім статей доходів, витрат та власного капіталу) закордонного суб'єкта державного сектору підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати балансу.

✓ Статті доходів, витрат та руху грошових коштів підлягають перерахунку за валютним курсом на кінець дня дати здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність закордонного суб'єкта державного сектору складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць.

Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці.

Показники статей власного капіталу відображаються за валютним курсом на кінець дня дати визнання показника відповідної статті.

Включення статей фінансової звітності закордонних суб'єктів державного сектору, перерахованих у валюту звітності, до консолідованої фінансової звітності здійснюється у встановленому законодавством порядку.

Фінансова звітність закордонного суб'єкта державного сектору, складена в грошовій одиниці країни з гіперінфляційною економікою, попередньо коригується за вимогами відповідних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Якщо економіка країни діяльності закордонного суб'єкта державного сектору втрачає ознаки гіперінфляційної, а показники фінансової звітності закордонного суб'єкта державного сектору більше не коригуються за відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі, то оцінка статей фінансової звітності на дату її останнього подання визнається історичною собівартістю для перерахунку у валюту звітності.

2.10. Облік доходів та витрат за будівельними контрактами



Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності визначає **НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»**

Крім вищезазначеного НП(С)БОДС, для обліку певних господарських операцій та подій слід застосовувати:

- ✓ НП(С)БОДС 135 “Витрати” – визначення складу витрат, що відносяться до витрат за будівельним контрактом;
- ✓ НП(С)БОДС 125 “Зміни облікових оцінок та виправлення помилок” – відображення змін оцінок доходу та витрат за будівельним контрактом.



Норми НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти» застосовуються суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі - **підрядниками за будівельними контрактами**



Підрядник - суб'єкт державного сектору, який укладає будівельний контракт та виконує передбачені цим контрактом роботи і передає їх замовникові

Будівельні контракти, відповідно до НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти», поділяються на:

- ✓ *Контракти з фіксованою ціною* – будівельний контракт, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв.м, кількість місць тощо);
- ✓ *Контракти за ціною “витрати плюс”* – будівельний контракт, який передбачає ціну як суму фактичних витрат на його виконання та додаткового відсотка від суми цих витрат або фіксованої величини.

Різниця між цими двома видами будівельних контрактів полягає в порядку формування ціни за виконані роботи за будівельним контрактом.



Об'єкт будівництва - окремі будівлі і споруди або сукупність будівель і споруд, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом



Будівельний контракт - договір про будівництво



Будівництво - спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт



Аванси за будівельним контрактом - грошові кошти або інші активи, отримані у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом

Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту

Доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням **ступеня завершеності робіт на дату балансу**, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

В результаті застосування цього підходу дохід від виконання довгострокових будівельних контрактів визнається таким чином, ніби він заробляється поступово протягом всього періоду будівництва.

Згідно з цим методом дохід від виконання контракту визнається на дату балансу в сумі, що відповідає ступеню завершеності робіт.

$$\text{Накопичений дохід від виконання контракту} = \text{Ступінь завершеності робіт} \times \text{Ціна контракту}$$

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначитися за одним з наведених методів:

- ✓ співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом;
- ✓ вимірювання та оцінка виконаної роботи.

За цим методом:

$$\text{Ступінь завершеності робіт} = \frac{\text{Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту до дати балансу}}{\text{Очікувана сума загальних витрат на виконання контракту}} \times 100 \%$$

- ✓ співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.

За цим методом:

$$\text{Ступінь завершеності робіт} = \frac{\text{Обсяг заведеної частини робіт (в т, м}^2, \text{ м}^3 \text{ тощо)}}{\text{Загальний обсяг робіт за будівельним контрактом (в т, м}^2, \text{ м}^3 \text{ тощо)}} \times 100 \%$$

Кінцевий фінансовий результат **за будівельним контрактом з фіксованою ціною** може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- ✓ можливості достовірного визначення суми загального доходу;
- ✓ імовірного отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- ✓ можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- ✓ можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат **за будівельним контрактом за ціною "витрати плюс"** може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

- ✓ імовірного отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- ✓ можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- ✓ дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- ✓ витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були понесені.



У разі відсутності імовірності відшкодування витрат **дохід не визнається**.

Прикладами обставин, які призводять до того, що ймовірності відшкодування понесених витрат може не існувати, є:

- ✓ контракт не має повної юридичної сили;
- ✓ виконуються роботи за контрактом, завершення якого залежить від судового розгляду або законодавчих актів;
- ✓ виконується контракт, що стосується власності, яка може бути конфіскована;
- ✓ замовник не здатний виконати свої зобов'язання;
- ✓ підрядник не здатний завершити роботи.

Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкождала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту (у разі повного відшкодування замовником витрат за будівельним контрактом) перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікуваний дефіцит визнається витратами звітного періоду.

Якщо **будівельний контракт охоплює кілька активів**, спорудження кожного активу слід відображати як окремий будівельний контракт за наявності таких умов:

- ✓ по кожному активу отримані окремі пропозиції щодо обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання;
- ✓ можна достовірно визначити суми загального доходу та витрат від виконання будівельного контракту за кожним активом.

Групу будівельних контрактів, незалежно від того, укладені вони з одним чи з кількома замовниками, слід відображати як один будівельний контракт за наявності таких умов:

- ✓ будівельні контракти тісно пов'язані між собою і є частинами одного проекту;
- ✓ будівельні контракти виконуються одночасно або у безперервній послідовності.

Будівельний контракт може передбачати умови щодо спорудження додаткового активу. Спорудження такого активу слід відображати як окремий будівельний контракт за наявності таких умов:

- ✓ актив значно відрізняється за обсягом робіт, конструктивно якісними характеристиками і строками виконання від того активу чи активів, які були охоплені початковим будівельним контрактом;
- ✓ ціна активу окремо погоджується із замовником незалежно від початкової ціни будівельного контракту.

Оцінка доходів за будівельним контрактом

Дохід за будівельним контрактом включає:

- ❖ передбачену будівельним контрактом ціну;
- ❖ суму відхилень, претензій;
- ❖ суму заохочувальних виплат.



Заохочувальні виплати за будівельним контрактом - додаткові суми, що сплачуються за виконання (перевиконання) умов контракту



Претензія за будівельним контрактом - сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагається відшкодувати понад ціну контракту

Дохід за будівельним контрактом оцінюється за **справедливою вартістю активів**, які вже отримані або підлягають отриманню.

На оцінку доходу від будівельного контракту протягом періоду його виконання впливає ряд обставин, які можуть призвести як до збільшення суми доходу, так і до його зменшення.



Відхилення від ціни за будівельним контрактом - зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту

Прикладами обставин, які призводять до зміни суми доходу від контракту, є:

- ✓ виникнення необхідності в процесі будівництва внести зміни до проекту або переглянути строки будівництва;
- ✓ узгодження підрядником та замовником додаткових виплат підряднику відповідно до контракту як компенсацію за:
 - затримку, що виникла з вини замовника;
 - помилки у специфікаціях, проекті тощо;
- ✓ сплата штрафу підрядником за затримку завершення виконання контракту.

Для обліку доходів за будівельним контрактом застосовується субрахунок 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)». За кредитом цього субрахунку в кореспонденції з субрахунком 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість» відображається сума визнаного доходу від виконання будівельних робіт.

Оцінка витрат за будівельним контрактом



Витрати за будівельним контрактом - собівартість робіт за будівельним контрактом

Витрати за будівельним контрактом включають:

- ✓ витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- ✓ загальновиробничі витрати.

До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать:

- 1) витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва);

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

2) витрати на матеріали (вартість будівельних матеріалів та конструкцій, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва);

3) інші витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта будівництва (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду механізмів та обладнання, амортизація механізмів та обладнання, витрати на проектну та кошторисну документацію, безпосередньо пов'язані з контрактом, витрати на переміщення механізмів, обладнання і матеріалів, прогнозовані витрати на виправлення та роботи за гарантіями (в тому числі очікувані витрати на гарантійні зобов'язання), претензії з боку третіх сторін).

До складу загальновиборничих витрат включаються витрати на:

- ✓ управління;
- ✓ організацію;
- ✓ обслуговування будівництва з розподілом між об'єктами будівництва на систематичній та раціональній основі.



Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

- ✓ ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;
- ✓ окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту.

До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат.



Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, **не включаються надалі до витрат за будівельним контрактом**, який підписано в наступних звітних періодах.



Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом - сума перевищення витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту

Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом відображається у складі активів.



Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом - сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами і визнаним профіцитом (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту

Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом відображається у складі зобов'язань.



Проміжні рахунки - рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати

Зміни в оцінках доходу та витрат

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок».

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

- ✓ погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладання;
- ✓ зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо:

- ✓ існує імовірність отримання економічних вигід або потенціалу корисності;
- ✓ можлива їх достовірна оцінка.



Приклад 2.10.1

У жовтні 20XX року установка-підрядник уклала договір строком на 2 роки на спорудження приміщення для компанії-замовника з фіксованою ціною 100 000 грн. (без ПДВ).

Очікувана сума витрат підрядника на виконання договору – 70 000 грн.

За період з жовтня по грудень 20XX року підрядник здійснив витрати, пов'язані з виконанням будівельного контракту, в сумі 10 000 грн., з них: прями – 5 500 грн., загальновиробничі – 4 500 грн.

Згідно з обліковою політикою підрядника, дохід від виконання будівельних контрактів визнається з урахуванням ступеня завершеності робіт із використанням методу визначення співвідношення витрат, понесених на певну дату, і загальних очікуваних витрат за контрактом.

Для відображення у бухгалтерському обліку виконання будівельного контракту можуть застосовуватися такі аналітичні субрахунки (рахунки управлінського обліку):

1613/1 «Виконання будівельного контракту»;

1613/2 «Незавершені будівельні контракти»;

1613/3 «Проміжні рахунки».

З метою накопичення інформації про виконані роботи та передані для оплати рахунки з початку виконання будівельного контракту до робочого плану можуть бути введені субрахунки 1613/2 та 1613/3.

Після завершення будівельного контракту сальдо на цих субрахунках списується зворотною кореспонденцією рахунків.

Сума доходу, що має бути визнана підрядником у 20XX р., визначається таким чином:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

1. За формулою визначаємо процент виконання контракту:

$$\text{Ступінь завершеності робіт} = \frac{\text{Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту до дати балансу}}{\text{Очікувана сума загальних витрат на виконання контракту}} \times 100 \%$$

$$(10\,000 / 70\,000) \times 100 \% = 14,3 \%$$

2. За формулою визначаємо суму доходу першого року:

$$\text{Накопичений дохід від виконання контракту} = \text{Ступінь завершеності робіт} \times \text{Ціна контракту}$$

$$120\,000 * 14,3 \% = 17\,160 \text{ грн.}$$

* сума контракту з ПДВ.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Відображено прямі витрати				
1	Використані будівельні матеріали	8113	1513	3 000
		1613/1	8113	3 000
2	Нарахована заробітна плата працівникам, які безпосередньо задіяні в процесі будівництва	8111	6511	1 500
		1613/1	8111	1 500
3	Відображені розрахунки за страхуванням	8112	6313	500
		1613/1	8112	500
4	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються для здійснення будівельних робіт	8114	1411	500
		1613/1	8114	500
Усього прямі витрати				5 500
5	Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	8014	1411	4 000
		1613/1	8014	4 000
6	Нарахована заробітна плата загальновиробничих працівників	8011	6511	350
		1613/1	8011	350
7	Відображені розрахунки за страхуванням	8012	6313	150
		1613/1	8012	150
Усього загальновиробничих витрати				4 500
Визнання доходів та витрат станом на 31.12.20XX р.				
8	Списані витрати по закінчених етапах будівництва	8211	1613/1	10 000
9	Визнано дохід за будівельним контрактом	2117	7111	17 160
10	Відображено ПДВ	7111	6311	2 860

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
11	Відображення виставлених проміжних рахунків підрядника (без ПДВ)	1613/2	1613/3	14 300
12	Фінансовий результат	7111	5511	14 300
		5511	8211	10 000
		5511	5512	4 300



2.11. Облік доходів та витрат

2.11.1. Загальні принципи обліку доходів та витрат

Доходи



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій **визначає НП(С)БОДС 124 «Доходи»**

НП(С)БОДС 124 «Доходи» **не поширюється на** визнання і оцінку доходів, які визначаються в інших НП(С)БОДС, зокрема пов'язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються за методом участі в капіталі;
- продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідації;
- змінами вартості інших поточних активів;
- змінами вартості біологічних активів;
- видобуванням корисних копалин.

Господарські операції з надходження та руху доходів оформлюються первинними документами у порядку та формах, встановленими законодавством.

Первинним документом, що підтверджує операції з надходження бюджетних асигнувань із загального і спеціального фондів бюджетів та за операціями надходження доходів у натуральній формі є виписки з реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунків, відкритих в Казначействі на ім'я бюджетних установ - розпорядників бюджетних коштів та їх відокремлених структурних підрозділів у розрізі кодів програмної класифікації видатків державного (місцевих) бюджетів та видів коштів бюджетів відповідно до законодавства.

Первинним документом, що підтверджує необхідність нарахування доходів спеціального фонду (крім бюджетних асигнувань) є угоди, договори, акти виконаних робіт (наданих послуг), рахунки тощо.

Якщо для оформлення господарської операції типові форми первинних документів відсутні, то розпорядник бюджетних коштів розробляє і затверджує форми необхідних первинних документів. При цьому такі форми первинних документів повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені Законом № 996-XIV та Положенням № 88.

При застосуванні автоматизованих систем щодо обліку доходів розпорядники бюджетних коштів використовують первинні документи та реєстри в електронній формі, що застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг та інших нормативно-правових актів.

Одиницею обліку доходів за обмінними і необмінними операціями є вид доходів.

Аналітичний облік доходів ведеться у розрізі джерел надходжень (державний або місцевий бюджет), за кожною бюджетною програмою, фондами бюджету (загальний та/або спеціальний).

Синтетичний облік наявності та руху доходів ведеться в грошовій одиниці України на рахунках обліку доходів, визначених Планом рахунків.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження та руху доходів здійснюється відповідно до Типової кореспонденції.

Для цілей бухгалтерського обліку **доходи** розпорядників бюджетних коштів **класифікуються** в бухгалтерському обліку за такими групами:

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



Обмінна операція - це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань

Доходи від обмінних операцій включають:

❖ **бюджетні асигнування** (крім бюджетних асигнувань, за рахунок яких формується вартість необоротних активів та придбаваються фінансові інвестиції, які визнаються цільовим фінансуванням суб'єктів державного сектору).

Бюджетне асигнування - повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження;

❖ **доходи від надання послуг** (виконання робіт). У цій групі із виділенням в окремі підгрупи обліковуються:

✓ плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю. До цієї групи належать власні надходження розпорядників бюджетних коштів, які ними отримуються відповідно до ч. 2 ст. 13 БКУ за першою підгрупою першої групи за кодом класифікації доходів бюджетів 25010100 "Плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю";

✓ надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності. До цієї групи належать власні надходження другої підгрупи першої групи за кодом бюджетної класифікації доходів бюджетів 25010200 "Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності";

✓ доходи від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі. До цієї групи належать доходи від оприбуткування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів, які виявлені в результаті інвентаризації, отримані внаслідок демонтажу, отримані в результаті списання майна тощо та будуть використовуватись для потреб установи. Такі доходи відносяться до другої підгрупи першої групи за кодом бюджетної класифікації доходів бюджетів 25010200 "Надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності";

❖ **доходи від продажу**. У цій групі обліковуються власні надходження четвертої підгрупи першої групи за кодом класифікації доходів бюджетів 25010400 "Надходження бюджетних установ від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)". До цієї групи також належать доходи від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі, які будуть продані;

❖ **доходи від відсотків, роялті та дивідендів**. До цієї групи належать власні надходження третьої підгрупи другої групи за кодом класифікації доходів бюджетів 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".

❖ **інші доходи від обмінних операцій**. До цієї групи належать: власні надходження третьої підгрупи першої групи за кодом класифікації доходів бюджетів 25010300 "Плата за оренду майна бюджетних установ" та четвертої підгрупи другої групи за кодом класифікації доходів бюджетів 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"; доходи від операцій з дооцінки, відновлення корисності активів; нарахована курсова різниця при збільшенні курсу.



Відсотки - плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані суб'єкту державного сектору



Дивіденди - частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства



Необмінна операція - це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов

Доходи від необмінних операцій включають:

❖ **Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.** До цієї групи належать власні надходження першої та другої підгруп другої групи за кодами класифікації доходів бюджетів 25020100 "Благодійні внески, гранти та дарунки" та 25020200 "Кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщених на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб".

❖ **Зобов'язання, що не підлягають погашенню.** До цієї групи належать доходи від списання сум заборгованості (крім кредиторської, строк позовної давності якої минув).



Трансферти - кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі

Витрати



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати від обмінних та необмінних операцій визначає **НП(С)БОДС 135 «Витрати»**

Норми НП(С)БОДС 135 «Витрати» **не поширюється** на визнання і оцінку витрат, які визначаються в інших НП(С)БОДС, зокрема пов'язані з:

- договорами оренди;
- продажем або змінами у вартості основних засобів і нематеріальних активів;
- змінами вартості інших поточних активів;
- змінами вартості біологічних активів, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю;
- будівельними контрактами.

Об'єктом витрат розпорядників бюджетних коштів є:

- **елементи витрат за обмінними і необмінними операціями**, щодо виконання бюджетних програм за видами діяльності, визначеними кошторисом;
- **продукція** (роботи, послуги), які потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом (виконанням) витрат.

Аналітичний облік витрат на виконання бюджетних програм ведеться у розрізі джерел (державний або місцевий бюджет), фондів бюджету (загальний та/або спеціальний), бюджетних програм та економічної класифікації видатків бюджетів (далі – КЕКВ).

Аналітичний облік витрат, пов'язаних із реалізацією активів та/або виготовленням товарів (робіт і послуг), ведеться у розрізі товарів (робіт і послуг).

Для цілей бухгалтерського обліку **витрати** розпорядників бюджетних коштів відповідно до норм НП(С)БОДС 135 «Витрати» **класифікуються у бухгалтерському обліку за такими групами:**

- ❖ **витрати за обмінними операціями;**
- ❖ **витрати за необмінними операціями.**

Витрати за обмінними операціями включають такі елементи витрат:

- ❖ **оплата праці** (заробітна плата, грошове забезпечення військовослужбовців). До цієї

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

групи належать витрати за КЕКВ 2110 "Оплата праці" (2111 "заробітна плата" і 2112 "Грошове забезпечення військовослужбовців") та 2280 "Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм" в частині видатків на оплату праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ;

❖ **відрахування на соціальні заходи.** До цієї групи належать витрати за КЕКВ: 2120 "Нарахування на оплату праці" та 2280 "Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм" в частині витрат щодо нарахування на фонд оплати праці працівників вищих навчальних закладів та наукових установ;

❖ **матеріальні витрати** (використання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо). До цієї групи належать витрати за КЕКВ: 2210 "Предмети, матеріали, обладнання та інвентар"; 2220 "Медикаменти та перев'язувальні матеріали"; 2230 "Продукти харчування"; 2240 "Оплата послуг (крім комунальних)"; 2260 "Видатки та заходи спеціального призначення"; 2270 "Оплата комунальних послуг та енергоносіїв" та 2280 "Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм" (крім видатків на оплату праці, нарахувань на фонд оплати праці та соціальне забезпечення працівників вищих навчальних закладів та наукових установ, які відображаються на інших субрахунках витрат);

❖ **амортизація.** До цієї групи належать суми нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів;

❖ **фінансові витрати** (витрати суб'єкта державного сектору, пов'язані із запозиченнями згідно із законодавством, зокрема відсотки за користування кредитами, премія, дисконт за цінними паперами, витрати на обслуговування боргу тощо). До цієї групи належать витрати за КЕКВ 2410 "Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань".

❖ **інші витрати за обмінними операціями.** У цій групі із виділенням в окремі підгрупи обліковуються:

✓ курсові різниці. До цієї підгрупи витрат відносяться курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та монетарних статей відповідно до НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів".

✓ витрати, пов'язаних із реалізацією активів. До цієї підгрупи належать витрати за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)» – проведення експертної оцінки транспортних засобів, виготовлення технічної документації на земельні ділянки; експертних висновків, оплата послуг сторонніх фахівців (адвокатів, які надають безоплатну вторинну правову допомогу, юридичних осіб та суб'єктів господарювання) тощо;

✓ уцінка активів. До цієї підгрупи належать витрати від знецінення (уцінки) активів відповідно до НП(С)БОДС 121 "Основні засоби", та НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи";

✓ втрати від зменшення корисності активів. До цієї підгрупи належать визнані витрати від зменшення корисності активів відповідно до НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів";

✓ інші витрати за обмінними операціями. До цієї групи належать витрати за КЕКВ: 2250 "Видатки на відрядження"; 2800 "Інші поточні видатки".

Витрати за необмінними операціями включають такі елементи витрат:

❖ **трансферти** (субсидії, гранти, соціальні виплати тощо). До цієї групи належать витрати за КЕКВ:

✓ 2600 "Поточні трансферти" (2610 „Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям) та 2630 „Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям”);

✓ 2700 "Соціальне забезпечення" (2710 „Виплата пенсій і допомоги”; 2720 „Стипендії” та 2730 „Інші виплати населенню”);

✓ 2280 "Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм" в частині витрат на соціальне забезпечення у вищих навчальних закладах та наукових установах;

✓ 3230 "Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям";

✓ 3240 "Капітальні трансферти населенню".

❖ **інші витрати за необмінними операціями** (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим

суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів тощо). До цієї групи належать витрати за КЕКВ 2800 "Інші поточні видатки".

Визнання та облік доходів

Визнання доходів від обмінних і необмінних операцій здійснюється у порядку встановленому законодавством.



Не визнаються доходами від обмінних операцій такі надходження:

- ✓ Суми податку на додану вартість, акцизного податку, інших податкових надходжень, що підлягають перерахуванню до бюджету та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.
- ✓ Сума попередньої оплати (авансу) в рахунок оплати товарів, робіт, послуг.
- ✓ Сума завдатку під заставу або в погашення бюджетної позики (кредиту) у випадках, передбачених законодавством.
- ✓ Надходження, що належать іншим особам.

Дохід від обмінних операцій визнається якщо існує ймовірність надходження економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з обмінною операцією.

Визнаний дохід не коригується на ту його частину, яка не оплачена покупцем (замовником тощо), з визнанням цієї суми витратами.

Визнання та оцінка доходів від обмінних операцій

Бюджетні асигнування, крім бюджетних асигнувань, за рахунок яких формується вартість необоротних активів та придбаваються фінансові інвестиції, **визнаються** доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю.

Тобто, *бюджетні асигнування визнаються розпорядниками коштів місцевих бюджетів доходом при отриманні активу у вигляді грошових коштів.*

При цьому збільшуються грошові кошти, отримані із загального або спеціального фондів бюджету та доходи від обмінних операцій (бюджетні асигнування).

Бюджетні асигнування оцінюються за вартістю активу, що був отриманий.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отримані доходи за рахунок бюджетних асигнувань використовують субрахунок 7011 «Бюджетні асигнування» Плану рахунків. Отримані бюджетні асигнування, за рахунок яких формується вартість необоротних активів та придбаваються фінансові інвестиції, визнаються цільовим фінансуванням розпорядників бюджетних коштів.

Для відображення в обліку та узагальнення інформації про надходження коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру, використовують субрахунок 5411 «Цільове фінансування» Плану рахунків.



Приклад 2.11.1

Установа отримала бюджетні асигнування на суму 55 000 грн. на придбання канцелярського приладдя на суму 5 000 грн. та меблів на суму 50 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання асигнування для придбання канцелярського приладдя	2313	7011	5 000
2	Отримання асигнування для придбання меблів	2313	5411	50 000

Доходи від надання послуг (виконанням робіт) визнаються:

1) плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю визнається **виходячи зі ступеня завершеності операції** з надання послуг (виконання робіт) на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг (виконання робіт) може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- ✓ можливості достовірної оцінки доходу;
- ✓ ймовірності надходження економічних вигід від надання послуг (виконання робіт);
- ✓ можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг (виконання робіт) на дату балансу;
- ✓ можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг (виконання робіт) та необхідних для їх завершення.

Дохід від надання послуг оцінюється за вартістю активу, що підлягає отриманню.

Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

При цьому, сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) використовують субрахунок 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» Плану рахунків;

- надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності визнаються, якщо:
- ✓ існує ймовірність надходження до розпорядника бюджетних коштів економічних вигід;
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена.

Дохід за надходженнями бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності оцінюється за вартістю активу, що підлягає отриманню.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності використовують субрахунок 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» Плану рахунків;

- доходи від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі, визнаються на дату прийняття рішення про їх використання для потреб установи.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отримані доходи від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі, що будуть використовуватись для потреб установи використовують субрахунок 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» Плану рахунків.



Приклад 2.11.2

Установа протягом кварталу здійснила такі операції з обліку доходів:

Нараховано доходи за надані послуги – 30 000 грн.

Під час інвентаризації виявлено шафу, яка не була раніше врахована в балансі та буде використовуватися для потреб установи – 4 500 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано доходи за надані послуги	2111	7111	30 000
2	Оприбуткування шафи	1113	7112	4 500
	Водночас відображено зміни в капіталі	7112	5111	4 500

Дохід від продажу активів визнається, якщо задовольняються такі умови:

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

Дохід від продажу визнається за датою передачі суттєвих ризиків, пов'язаних з контролем над активом.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отримані доходи від продажу активів використовують субрахунок 7211 «Дохід від реалізації активів» Плану рахунків.



Приклад 2.11.3

Установа від розбирання основних засобів оприбутковано металобрухт, який потім реалізовано на суму 15 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Оприбуткування металолому від розбирання основних засобів, який буде реалізовуватися	1518	7211	15000
2	Передача металолому на реалізацію	2117	1518	15000
3	Надходження коштів від реалізації металолому	2313	2117	15000

Дохід від відсотків, роялті та дивідендів визнається, якщо:

- ✓ існує ймовірність надходження до суб'єкта державного сектору
- ✓ економічних вигід або потенціалу корисності;
- ✓ сума доходу може бути достовірно оцінена.

Відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами.

Роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди.

Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отримані фінансові доходи використовують субрахунок 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

Інші доходи від обмінних операцій визнаються у такому порядку:

- ✓ доходи від курсових різниць визнаються доходом на дату балансу та на дату операції;
- ✓ від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, дооцінки активів в межах суми попередньої оцінки, від відновлення корисності активів.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отримані інші доходи за обмінними операціями використовують субрахунок 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» Плану рахунків.



Приклад 2.11.4

Установа протягом кварталу здійснила такі операції з обліку доходів:

- 1) нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку при підвищенні курсу - 3 000 грн.;
- 2) відновлення корисності медичного обладнання після усунення причин попереднього зменшення їх корисності – 24 000 грн.;
- 3) нарахована орендна плата орендарям за приміщення – 2 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована курсова різниця на кошти на валютному рахунку при підвищенні курсу	2311	7411	3 000
2	Відновлення корисності медичного обладнання після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1411	7411	24 000
3	Нарахована орендна плата орендарям за приміщення	2111	7411	2 000

Доходи розпорядників коштів від необмінних операцій визнаються та оцінюються у такому порядку:

Трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів.

Дохід від трансфертів, отриманих на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, визнається в міру отриманого активу у вигляді грошових коштів при здійсненні касових витрат, пов'язаних із виконанням відповідних програм.

При цьому збільшуються активи та доходи від трансфертів.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отриманий розпорядниками бюджетних коштів дохід від трансфертів (надходження і використання коштів, отриманих на виконання

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів) використовують субрахунок 7512 «Трансферти» Плану рахунків.



Приклад 2.11.5

Установа отримала кошти місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів – 32 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Надходження коштів місцевого бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	2313	7512	32 000

Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі розпорядник бюджетних коштів визнає доходом одночасно з отриманням активів, послуг (робіт).

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про отримані доходи за необмінними операціями використовують субрахунок 7511 «Доходи за необмінними операціями» Плану рахунків.

Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його вартістю. У разі якщо її неможливо встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).



Приклад 2.11.6

Установа отримала від фізичних осіб безкоштовно медикаменти на суму 10 000 грн..

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримання запасів як гуманітарної допомоги	2313	7511	10 000
2	Відображення касових видатків	2117	2313	10 000
3	Оприбуткування запасів як гуманітарної допомоги	1512	2117	10 000

Визнання та облік витрат

Визнання витрат за обмінними і необмінними операціями здійснюється у порядку встановленому законодавством.

Витрати визнаються у бухгалтерському обліку за настанням умов, а саме:

- ✓ оцінка витрат може бути достовірно визначена;
- ✓ у разі зменшення економічних вигід та/або потенціалу корисності, зокрема у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником).

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.



Не визнаються витратами:

- ✓ платежі за договорами комісії, агентськими договорами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- ✓ попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- ✓ витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до НП(С)БОДС.

Витрати за обмінними операціями визнаються та оцінюються у такому порядку.

Витрати з оплати праці. Нарахована сума виплат працівникам визнається поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, відповідно до відповідно до НП(С)БОДС 132 "Виплати працівникам", якщо інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

Оцінюються витрати з оплати праці за сумою погашення зобов'язань за розрахунками із оплати праці.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм з оплати праці використовується субрахунок 8011 «Витрати на оплату праці» Плану рахунків.



Приклад 2.11.7

Установа нарахувала заробітну плату для працівників у сумі 565 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована заробітна плата	8011	6511	565 000

Відрахування на соціальні заходи. Нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнається поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, відповідно до НП(С)БОДС 132 "Виплати працівникам", якщо інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

Оцінюються витрати на соціальні заходи за сумою погашення зобов'язань за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм з відрахувань на соціальні заходи використовується субрахунок 8012 «Відрахування на соціальні заходи» Плану рахунків.



Приклад 2.11.8

Установа нарахувала єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на суму 196 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	8012	6313	196 000

Матеріальні витрати визнаються одночасно із зменшенням активу відповідно до НП(С)БОДС 123 "Запаси";

Оцінюються матеріальні витрати у сумі використаних активів (предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю, медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування тощо).

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані матеріальні витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм використовується субрахунок 8013 «Матеріальні витрати» Плану рахунків.



Приклад 2.11.9

Установа списала використані продукти харчування на суму 16 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Списано продукти харчування	8013	1511	16 000

Амортизація. Витрати визнаються шляхом систематичного розподілу вартості активу.

Амортизація оцінюються у сумі нарахованого зносу на основні засоби, або інші необоротні матеріальні активи або інвестиційну нерухомість.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про амортизацію розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм використовується субрахунок 8014 «Амортизація» Плану рахунків.



Приклад 2.11.10

Установа нарахувала амортизацію на основні засоби на звітну дату на суму 35 000 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахування амортизації на основні засоби	8014	1411	35 000

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані **витрати з продажу** активів розпорядників бюджетних коштів використовується субрахунок 8212 «Витрати, пов'язані з реалізацією майна» Плану рахунків.

Витрати за обмінними операціями визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг), що призводить до зменшення майбутніх економічних вигід та/або потенціалу корисності, пов'язаних з використанням цього активу, та за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Фінансові витрати визнаються одночасно із збільшенням зобов'язань, пов'язаних із запозиченнями згідно із законодавством.

Оцінюються фінансові витрати у сумі нарахованих відсотків за користування кредитами, премії, дисконту за цінними паперами тощо.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації про інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм використовується субрахунок 8311 «Фінансові витрати» Плану рахунків;

Інші витрати за обмінними операціями визнаються одночасно із зменшенням активу.

Оцінюються інші витрати за обмінними операціями у сумі курсової різниці; витрат, пов'язаних з реалізацією активів; уцінки активів; втрат від зменшення корисності активів тощо.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані інші витрати за обмінними

операціями розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм, крім витрат, пов'язаних із реалізацією активів, використовується субрахунок 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» Плану рахунків.



Приклад 2.11.11

Установа відобразила курсову різницю, яка виникла при зменшенні курсу, на залишок коштів на рахунку на суму 1 200 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Нарахована курсова різниця на залишок коштів на рахунку	8411	2311	1 200

Витрати за необмінними операціями визнаються та оцінюються у такому порядку.

Трансферти у вигляді субсидій, грантів визнаються одночасно з вибуттям активів (коштів, товарів, робіт, послуг).

Оцінюються трансферти у вигляді субсидій, грантів за сумою активів.

Трансферти у вигляді соціальних виплат визнаються одночасно із збільшенням зобов'язань, пов'язаних із названими виплатами.

Оцінюються трансферти за соціальними виплатами за сумою погашення.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про видатки, пов'язаних із наданням трансфертів у вигляді субсидій, грантів використовується **субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями»** Плану рахунків.

Інші витрати за необмінними операціями (витрати, пов'язані з передачею активів, що передають суб'єкти державного сектору суб'єктам господарювання, фізичним особам та іншим суб'єктам державного сектору для виконання цільових заходів, неповернення депозитів тощо).

Оцінюються інші витрати за необмінними операціями у сумі зменшення відповідних активів.

Для відображення й узагальнення в обліку інформації про визнані інші витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів використовується **субрахунок 8511 «Витрати за необмінними операціями»** Плану рахунків.

Собівартість продукції, робіт, послуг

Перелік послуг, які можуть надаватися установами комунальної форм власності відповідної галузі (освіти, охорони здоров'я, культури, соціального забезпечення, тощо), визначається розпорядчим документом Кабінету Міністрів України.

У межах визначеного законодавством переліку послуг бюджеті установи визначають перелік послуг, які можуть ними надаватися на платній основі.

Крім того, визначаються об'єкти та методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- ❖ прямі матеріальні витрати;
- ❖ прямі витрати на оплату праці;
- ❖ інші прямі витрати;
- ❖ змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується суб'єктом державного сектору.

Перелік статей калькуляції і склад витрат, що входять до калькуляційних статей, бюджетна установа встановлює самостійно із урахуванням вимог міністерств (центральної організації виконавчої влади), які визначають державну політику у відповідній галузі, та визначає їх в наказі про облікову політику у порядку встановленому НП(С)БОДС 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок".

Для обліку й узагальнення інформації про витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт застосовується **рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)»** Плану рахунків, до складу якого увійшли такі субрахунки:

- ✓ 8111 «Витрати на оплату праці»;
- ✓ 8112 «Відрахування на соціальні заходи»;
- ✓ 8113 «Матеріальні витрати»;
- ✓ 8114 «Амортизація»;
- ✓ 8115 «Інші витрати».

Аналітичний облік витрат за названими вище субрахунками ведеться у розрізі товарів (робіт і послуг).

Собівартість послуги рекомендовано розраховувати відповідно до економічно обґрунтованих планових витрат, визначених на підставі державних і галузевих нормативів витрат ресурсів, калькуляції вартості послуг.

Методики визначення вартості послуг із урахування галузевих особливостей, визначають, зокрема, такі нормативно-правові акти:

Порядок надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами, затверджений наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758;

Порядок надання інших платних послуг державними та комунальними навчальними закладами, затверджений наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 № 736/902/758;

Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2017 р. № 1075;

Порядок визначення вартості та надання платних послуг закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності, затверджений спільним наказом Міністерства культури України, Міністерства фінансів України та Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 01.12.2015 № 1004/1113/1556;

Методичні рекомендації розрахунку вартості соціальних послуг, затверджені наказом Міністерства соціальної політики України від 07.12.2015 № 1186.

До складу **прямих матеріальних витрат** включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу об'єкта витрат, у тому числі купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до цього об'єкта витрат (предмети, матеріали, обладнання та інвентар; медикаменти, перев'язувальні матеріали; продукти харчування; супутні роботи та послуги; інші витрати на придбання товарів, робіт і послуг).

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в 2 цього розділу.

До складу **прямих витрат на оплату праці** включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Для формування прямих витрат на оплату праці бюджетною установою визначаються структурні підрозділи/працівники, які надають конкретний вид послуг.

Відповідно, витрати на оплату праці обраховуються за фактично відпрацьований час (виконаний обсяг роботи) відповідно до затверджених в установленому законодавством порядку умов оплати праці працівників відповідної галузі.

До витрат на оплату праці працівників, які залучені до надання послуги, включаються розміри

посадових окладів, ставок заробітної плати (у тому числі погодинної оплати), підвищення, доплати, надбавки та інші виплати обов'язкового характеру, визначені відповідними нормативно-правовими актами.

При формуванні витрат на оплату праці можуть враховуватись виплати, що мають заохочувальний характер, у порядку, встановленому законодавством та колективними договорами.

При формуванні витрат на оплату праці враховуються розміри витрат на оплату праці працівників, які не перебувають у штаті, але залучені до надання конкретної послуги.

Оплата праці працівників, які залучені до надання послуги і не перебувають у штаті, здійснюється на підставі договорів цивільно-правового характеру в тих самих розмірах і за тими самими умовами оплати праці, за якими здійснюється оплата праці відповідних штатних працівників.

У разі залучення до надання послуг видатних вітчизняних та іноземних фахівців оплата їхньої праці здійснюється на підставі окремо укладених договорів цивільно-правового характеру.

Оплата праці працівників, залучених відповідно до цивільно-правових договорів до виконання послуг, проводиться за фактично виконаний обсяг робіт та період їх виконання, визначений в акті виконаних робіт, згідно з чинним законодавством.

Кількість працівників відповідної кваліфікації, залучених до надання послуг, з відповідними розмірами посадових окладів (тарифних ставок, ставок заробітної плати), а також кількість годин їх роботи визначаються, виходячи з необхідності врахування всього обсягу виконуваних робіт, відповідно до затверджених норм навантаження або часу, необхідного для виконання тих чи інших видів робіт.

За відсутності затверджених норм зазначені показники визначаються розрахунково. Ці показники затверджуються наказом керівника бюджетної установи.

До складу **інших прямих витрат** включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, орендна плата за земельні ділянки, амортизація, вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку тощо.

До складу **загальновиробничих витрат** включаються:

✓ Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами тощо; відрахування на соціальні заходи апарату управління виробничими (навчальними) майстернями, цехами, дільницями, навчально-дослідними господарствами; витрати на оплату службових відряджень працівників суб'єктів державного сектору тощо).

✓ Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення.

✓ Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

✓ Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

✓ Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати, пов'язані з використанням матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

✓ Витрати на оплату тепlopостачання, електроенергії (освітлення), водopостачання, водовідведення, природного газу, інших енергоносіїв та інших послуг на утримання виробничих приміщень.

✓ Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників та апарату управління виробництвом; видатки на роботи та послуги із здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

✓ Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

✓ Інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного

виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати суб'єкта державного сектору, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу звичайної діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати суб'єкта державного сектору, що залишаються незмінними (або майже незмінними) незалежно від зміни обсягу звичайної діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Для здійснення розподілу витрат бюджетною установою застосовуються критерії, визначені міністерством (центральним органом виконавчої влади), яке визначає державну політику у відповідній галузі (освіти, охорони здоров'я, культури, тощо).



Приклад 2.11.12

Установа протягом місяця на виробництво продукції було понесено витрати у сумі 13 600 грн, у тому числі:

- 1) прями матеріальні витрати (використання будівельних матеріалів) — 11 000 грн;
- 2) прями витрати на оплату праці — 2 600 грн.

У бухгалтерському обліку зазначена операція відображається у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображення матеріальних витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (використання будівельних матеріалів)	8113	1513	11 000
		1613	8113	11 000
2	Відображення витрат із заробітної плати працівникам, пов'язаних з виготовленням продукції	8111	6511	2 600
		1613	8111	2 600



2.12. Облік фінансових інструментів



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності визначає **НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»**

Норми НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти» **не поширюються на:**

- фінансові інвестиції в підприємства;
- права і зобов'язання за договорами страхування (крім похідних інструментів у страхових контрактах);
- права і зобов'язання щодо оренди (крім похідних інструментів, передбачених договором оренди);
- договори, що передбачають платежі, виходячи з кліматичних, геологічних та інших фізичних змін навколишнього середовища;
- договори про фінансові гарантії, крім договорів, які передбачають виплату внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу), валютного курсу або інших змінних, що є базисними.

Класифікація фінансових інструментів наведена на рис. 2.12.1.

Класифікація фінансових інструментів

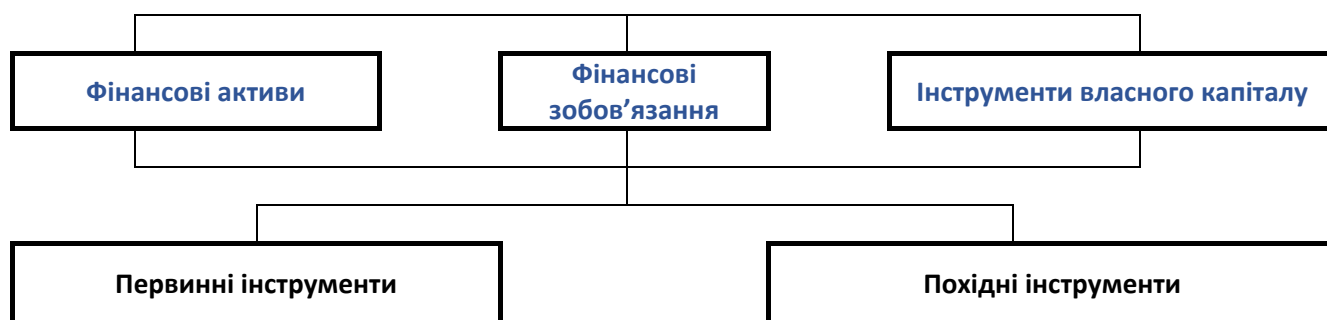


Рис. 2.12.1. Класифікація фінансових інструментів



Фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання)



Фінансовий актив - це:

- грошові кошти та їх еквіваленти;
- контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах;
- інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання



Фінансове зобов'язання - контрактне зобов'язання:

- передати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- обмінятися фінансовими інструментами на потенційно не вигідних умовах



Інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання - контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями



Фінансова гарантія - передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань

До **первинних фінансових інструментів** належать фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу.

Приклади первинних фінансових інструментів представлено на рис. 2.12.2.

Фінансові активи	Фінансові зобов'язання	Інструменти власного капіталу
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; ✓ Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу; ✓ Фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; ✓ Фінансові активи, призначені для перепродажу; ✓ Інші фінансові активи 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, ✓ Інші фінансові зобов'язання 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Акції; ✓ Частки; ✓ Інші види власного капіталу суб'єктів господарювання

Рис. 2.12.2. Приклади первинних фінансових інструментів



Похідний фінансовий інструмент - фінансовий інструмент:

- розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому;
- вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу, індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними;
- який не потребує початкових інвестицій

Прикладами похідних фінансових інструментів є:

- ф'ючерсні контракти;
- форвардні контракти;
- інші похідні фінансові інструменти.



Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу, - дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу



Форвардний контракт - цивільно-правовий договір, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк передати базовий актив у власність покупця на визначених умовах, а покупець зобов'язується прийняти в установлений строк базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену таким договором

Форвардний контракт виконується шляхом постачання базового активу та його оплати коштами або проведення між сторонами контракту грошових розрахунків без постачання базового активу.

Усі умови форварду визначаються сторонами контракту під час його укладення.

Укладення форвардів та їх обіг здійснюються поза організатором торгівлі стандартизованими строковими контрактами.



Приклад 2.12.1

Установа уклала 1 квітня 2019 року форвардний контракт на придбання 50 000 дол. США за обмінним курсом 24 грн./ 1 дол. США через два місяця (1 червня 2019 року).



Ф'ючерсний контракт (ф'ючерс) - стандартизований строковий контракт, за яким продавець зобов'язується у майбутньому в установлений строк (дата виконання зобов'язань за ф'ючерсним контрактом) передати базовий актив у власність покупця на визначених специфікацією умовах, а покупець зобов'язується прийняти базовий актив і сплатити за нього ціну, визначену сторонами контракту на дату його укладення

Ф'ючерсний контракт виконується відповідно до його специфікації шляхом постачання базового активу та його оплати коштами або проведення між сторонами контракту грошових розрахунків без постачання базового активу.

Виконання зобов'язань за ф'ючерсом забезпечується шляхом створення відповідних умов організатором торгівлі стандартизованими строковими контрактами.



Приклад 2.12.2

Установа купує 1 березня 2019 року ф'ючерсні контракти на зерно (кожен контракт на 5 000 тон зерна) за ціною 1 450 грн. за тонну з датою виконання 10 серпня 2019 року.

Визнання фінансових інструментів

Фінансовий актив або фінансове зобов'язання відображається у балансі, якщо суб'єкт державного сектору є стороною договору щодо фінансового інструмента.

Безумовні права вимоги і зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту суб'єкт державного сектору має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.

Фінансові активи або фінансові зобов'язання, що виникають внаслідок твердих контрактів на придбання або продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на

отримання активу або зобов'язання на його передачу.

Форвардний контракт визнається фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням на дату виникнення зобов'язання щодо придбання або продажу предмета контракту.

Опціони визнаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладення контракту між покупцем і продавцем.

Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнаються на дату укладення контракту або на дату його виконання. При цьому обраний суб'єктом державного сектору метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо суб'єкт державного сектору визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або доходами за обмінними операціями, крім фінансових активів, які обліковуються за амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

Суб'єкт державного сектору списує фінансовий актив з балансу, якщо він втрачає контроль за цим фінансовим активом або його частиною. Ознакою втрати контролю є повне виконання контракту, закінчення терміну прав вимоги або відмови від прав за цим контрактом.

Якщо при передачі фінансового активу контроль не втрачається, то така операція відображається як позика під забезпечення, а право на викуп активу суб'єкта державного сектору, який його передав, не вважається похідним фінансовим інструментом.

Суб'єкт державного сектору, який передав фінансовий актив, не втрачає контролю за ним і не списує його з балансу, якщо суб'єкт державного сектору:

- має право викупити цей фінансовий актив, крім випадків, коли цей актив вільно обертається на ринку або коли на момент викупу викупна ціна дорівнює його первісній вартості;
- має право і зобов'язання викупити або погасити переданий фінансовий актив на умовах, які забезпечують його одержувачу дохід кредитора від фінансових активів, отриманих в обмін на переданий фінансовий актив. При цьому дохід кредитора не повинен суттєво (більш ніж на 10 відсотків) відрізнятись від того, який він міг би отримати за позикою суб'єкту господарювання, що передав актив, повністю забезпеченою переданим активом;
- зберігає за собою значну частину ризиків і вигід, пов'язаних із переданим фінансовим активом, який не обертається вільно на ринку, шляхом своєї на сукупний річний дохід з отримувачем цього активу або безумовного опціону на продаж. В останньому випадку утримувачем опціону є суб'єкт державного сектору, який отримав актив.

Балансова вартість реалізованої частини фінансового активу розподіляється між реалізованою і нереалізованою частинами фінансового активу пропорційно вартості частин фінансового активу на дату продажу. Фінансовий результат визнається як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та її вартістю.

Якщо вартість нереалізованої частини фінансового активу визначити достовірно неможливо, то її балансова вартість визнається нульовою, а фінансовий результат обчислюється як різниця між виручкою від реалізації частини фінансового активу та балансовою вартістю всього активу.

Якщо суб'єкт державного сектору передає контроль за фінансовим активом, але завдяки цьому створює новий фінансовий актив або бере на себе нове фінансове зобов'язання, то водночас із списанням з балансу фінансового активу він зараховує на свій баланс новий фінансовий актив або нове фінансове зобов'язання. Фінансовий результат від такої операції визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю переданого фінансового активу, збільшена на вартість узятого фінансового зобов'язання та зменшена на вартість нового фінансового активу.

Якщо вартість нового фінансового активу або нового фінансового зобов'язання достовірно визначити неможливо, то:

- первісна вартість нового фінансового активу визнається нульовою, а фінансовий

результат визначається як різниця між виручкою і балансовою вартістю списаного фінансового активу;

- первісна вартість нового фінансового зобов'язання дорівнює сумі перевищення виручки над балансовою вартістю списаного активу. У випадках, передбачених законодавством, створюється забезпечення відповідно до НП(С)БОДС 128 "Зобов'язання".

В аналогічному порядку визнається первісна вартість нового фінансового активу і нового фінансового зобов'язання, що утворюються внаслідок передачі фінансового зобов'язання або його частини.

Суб'єкт державного сектору списує з балансу фінансове зобов'язання або його частину після його виконання, анулювання або закінчення терміну його дії.

У разі обміну борговими інструментами з різними умовами між позичальником і кредитором попередній борг списується з одночасним визнанням нового боргу. Зміна умов наявного боргового інструмента (незалежно від причини) відображається погашенням попереднього боргу з одночасним визнанням нового боргу. Різниця між балансовою вартістю погашеного або переданого іншій стороні зобов'язання (або його частини) і сплаченою за нього сумою визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

Оцінка фінансових інструментів

Фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента.

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи відображаються за їх собівартістю, крім:

- Фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення;
- Фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити;
- Фінансових активів, які є об'єктом хеджування.



Фінансовий актив, призначений для перепродажу, - фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника

На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання відображаються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, фінансових зобов'язань, які є об'єктом хеджування.



Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу, - фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника

Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами на кожну наступну після визнання дату балансу відображаються за собівартістю.

Балансова вартість фінансових активів переглядається щодо можливого зменшення або відновлення корисності на кожну дату балансу.

Втрати від зменшення корисності фінансових активів відображаються у складі інших витрат за обмінними операціями з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових активів, а суми вигід від відновлення корисності - у складі інших доходів від обмінних операцій з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових активів.

Для відображення таких операцій застосовуються субрахунки Плану рахунків 7411 «Інші доходи від обмінних операцій» та 8411 «Інші витрати від обмінних операцій».

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування, внаслідок зменшення або відновлення корисності визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями.

Фінансовий актив і фінансове зобов'язання у випадках, передбачених законодавством, згортаються з відображенням в балансі згорнутого сальдо, якщо суб'єкт державного сектору має:

- юридичне право на залік визнаних сум;
- можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Хеджування



Хеджування - застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку



Об'єкт хеджування - актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою операцією



Хеджування вартості - хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит

Види ризиків:

- валютний ризик - імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу;
- відсотковий ризик - імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок;
- кредитний ризик - імовірність втрат однієї зі сторін - укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною;
- ризик грошового потоку - імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом;
- ризик ліквідності - імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю;
- ринковий ризик - імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку;
- ціновий ризик - імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків.

Облік хеджування вартості здійснюється у разі наявності всіх таких умов:

1. На початку хеджування оформляється документація про відносини хеджування, цілі управління ризиком, стратегію цього виду хеджування. Документацією має бути визначено інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності **інструмента хеджування**.



Інструмент хеджування - похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування

2. Очікується, що значення **коефіцієнта ефективності хеджування** буде в межах 0,8-1,25.



Коефіцієнт ефективності хеджування - частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування

3. Можливість достовірно оцінити вартість або **грошові потоки від об'єкта хеджування** та вартість інструмента хеджування;



Хеджування грошових потоків - хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит

4. Існування високої імовірності здійснення прогнозованої операції, яка є об'єктом хеджування грошових потоків.

5. На основі постійної оцінки ефективності хеджування протягом звітного періоду встановлено фактичне значення коефіцієнта ефективності хеджування в межах 0,8-1,25.

Зміни балансової вартості об'єкта хеджування (крім хеджування грошових потоків) внаслідок переоцінки або ризику, що хеджується, визнаються іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

Суб'єкт державного сектору припиняє визнання змін балансової вартості, якщо відбулася одна з таких подій: строк дії інструмента хеджування закінчився або цей інструмент було продано чи виконано; хеджування більше не відповідає умовам, наведеним у пункті 1 цього розділу.

У цьому разі сума переоцінки балансової вартості фінансового інструмента, за яким нараховуються відсотки та який є об'єктом хеджування, амортизується з моменту припинення коригування балансової вартості цього інструмента до строку його погашення. Сума амортизації визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями відповідних звітних періодів.

Облік хеджування грошових потоків здійснюється з урахуванням коефіцієнта ефективності хеджування. При значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах 0,8-1,25 зміна балансової вартості об'єкта хеджування відображається з одночасною зміною власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів). Якщо значення коефіцієнтів ефективності хеджування грошових потоків виходять за межі 0,8-1,25, то зміна балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків визнається іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.

У разі визнання активу або зобов'язання внаслідок хеджування твердого контракту або прогнозованої операції сума зміни балансової вартості відповідного об'єкта хеджування грошових потоків, що згідно з пунктом 4 цього розділу відображена у складі власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів), приєднується до первісної вартості визнаних фінансових активів або фінансових зобов'язань з одночасним зменшенням власного капіталу (в частині переоцінки фінансових інструментів).



Твердий контракт - контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту

Суб'єкт державного сектору припиняє визнання змін балансової вартості об'єкта хеджування грошових потоків, якщо:

- строк дії інструмента хеджування минув або цей інструмент було продано чи виконано;
- хеджування більше не відповідає умовам;
- припускається, що прогнозований договір або операція за твердим контрактом не

відбудеться. У цьому разі профіцит або дефіцит від інструмента хеджування, первісно визнані власним капіталом (в частині переоцінки фінансових інструментів), визнаються іншими доходами або витратами за обмінними операціями звітного періоду.



Хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору - хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів

Хеджування фінансових інвестицій у закордонного суб'єкта державного сектору відображається згідно з пунктом 4 цього розділу. Крім того, якщо значення коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків від таких фінансових інвестицій виходять за межі 0,8-1,25, то зміна балансової вартості фінансового зобов'язання, що є інструментом хеджування таких грошових потоків, відображається у складі власного капіталу.



2.13. Облік біологічних активів



Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття у фінансовій звітності інформації про них визначає **НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»**

НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи» **не поширюється на:**

- землі сільськогосподарського призначення;
- нематеріальні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, особливості обліку яких визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі;
- сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання;
- продукти переробки сільськогосподарської продукції;
- біологічні активи, які використовуються в процесі діяльності, не пов'язаної із сільськогосподарською діяльністю;
- плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, особливості обліку яких визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.



Плодоносні рослини - довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи



Сільськогосподарська діяльність - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів

Визнання та оцінка біологічних активів



Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяє економічним вигодам



Біологічні перетворення - процес якісних і кількісних змін біологічних активів

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами звітного періоду.

Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції наведені в таблиці 2.13.1.

**Приклади
біологічних активів і сільськогосподарської продукції**

Активи	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи, на які поширюється НП(С)БОДС	Продукти переробки, на які не поширюється НП(С)БОДС
1	2	3	4
Тваринництво			
Довгострокові біологічні активи			
Основне стадо овець*	Молоко, каракульські смужки, вовна, гній	Приплід	Пряжа, бринза, м'ясопродукти
Основне стадо великої рогатої худоби*	молоко, гній	Приплід	Сметана, масло, сир, м'ясопродукти
Основне стадо свиней*	Гній	Приплід	М'ясопродукти
Поточні біологічні активи			
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, гній		М'ясопродукти
Риба (риборозведення)	Товарна риба	Матеріал для розведення риби	Рибні продукти
Доросла птиця	Яйця, пташиний послід		М'ясопродукти
Сім'ї бджіл	Мед, віск, прополіс тощо	Нові рої	
Рослинництво			
Довгострокові біологічні активи			
Виноградники**	Виноград	Чубуки	Виноматеріали, сікоматеріали
Сади** дерева в лісі (лісовий масив)	Плоди деревина ділова, дрова	Саджанці	Сухофрукти, консерви фруктові, пиломатеріали
Поточні біологічні активи			
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома		Борошно, крупа, комбікорми
Овочеві культури	Овочі		Консерви овочеві, соління
Консерви овочеві, соління	Тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		Тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
Кормові культури	Зелена маса, коренеплоди		Силос, сінаж
Розсадники		Саджанці	

_____ * До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

** Плодоносні рослини, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, на які не поширюється НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи».

Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція **визнаються активами**, якщо суб'єкт державного сектору контролює активи в результаті минулих подій, існує ймовірність отримання в майбутньому економічної вигоди та/або потенціалу корисності, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.



Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання

Одиницею обліку біологічних активів є окремий вид біологічних активів або їх група.



Група біологічних активів - сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин

Біологічні активи класифікують за такими групами:

❖ **довгострокові біологічні активи** - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами:

- робоча худоба;
- продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші довгострокові біологічні активи;

❖ **поточні біологічні активи** - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, сприяти в інший спосіб економічним вигодам протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі:

- тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі);
- інші поточні біологічні активи.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух довгострокових та поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, крім плодоносних рослин, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до Плану рахунків, призначено **рахунок 17 «Біологічні активи»** Плану рахунків.

За *дебетом* рахунку відображається оприбуткування довгострокових та поточних біологічних активів.

За *кредитом* рахунку відображається вибуття довгострокових та поточних біологічних активів унаслідок передачі, продажу тощо.

Рахунок 17 «Біологічні активи» має такі субрахунки:

✓ 1711 «Довгострокові біологічні активи рослинництва» - ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів рослинництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він більше дванадцяти місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік;

✓ 1712 «Довгострокові біологічні активи тваринництва» - ведеться облік наявності та руху довгострокових біологічних активів тваринництва, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи або в інший спосіб приносити економічні вигоди протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців (або операційний цикл, якщо він перевищує дванадцять місяців), та біологічні активи, що створюються протягом періоду, який перевищує один рік, за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі;

✓ 1713 «Поточні біологічні активи рослинництва» - ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів рослинництва, зокрема зернових, технічних, овочевих та інших культур;

✓ 1714 «Поточні біологічні активи тваринництва» - ведеться облік наявності та руху поточних біологічних активів тваринництва.

Аналітичний облік ведеться за видами довгострокових біологічних активів рослинництва (тваринництва).

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих культур тощо).

Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).

Біологічний актив зараховується на баланс суб'єкта державного сектору за **первісною вартістю**.

Первісною вартістю біологічних активів у разі їх придбання за плату є їх вартість придбання, визначена відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» або НП(С)БОДС 123 «Запаси».



Приклад 2.13.1

Установа придбала біологічні активи (тварин) на суму 36 000 грн., в тому числі ПДВ — 6000 грн., з них без урахування ПДВ сума довгострокових активів (тварини основного стада) становить 22 000 грн., поточних (тварини для вирощування і відгодівлі) — 8000 грн.

Оприбутковано вартість тварин основного стада до складу довгострокових біологічних активів.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Придбано тварини основного стада	1314	6211	22 000
2	Придбано тварини для вирощування і відгодівлі	1714	6211	8 000
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	6311	6211	6 000
4	Оплачена постачальнику вартість придбаних тварин	6211	2313	36 000
5	Оприбутковано вартість тварин основного стада до складу довгострокових біологічних активів	1712	1314	22 000
	Водночас зміни в капіталі	5411	5111	22 000

Первісною вартістю біологічних активів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж.



Витрати на місці продажу - витрати, пов'язані із продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, сплачувані під час реалізації продукції

Первісна вартість біологічних активів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює балансовій вартості біологічних активів суб'єкта державного сектору, що їх передав, за вирахуванням витрат на продаж.

У разі, якщо немає достовірної інформації щодо первісної вартості біологічних активів, їх первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання.

З метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи були розроблені Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, які затверджені наказом Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132 (далі – наказ № 132).

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу.



Додаткові біологічні активи - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Біологічні активи відображаються на дату балансу за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Оцінка й амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів».

Сума дооцінки й уцінки на дату балансу вартості довгострокових біологічних активів, а також фінансовий результат від вибуття таких довгострокових біологічних активів визначаються і відображаються у порядку, встановленому НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, можуть визнаватися та відображатися за виробничою собівартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси».



Приклад 2.13.2

Згідно з наказом № 132 у молочному скотарстві собівартість однієї голови приплоду розраховується за собівартістю 60 кормо-днів утримання корови. А собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Кормо-день означає утримання однієї голови тварин на відгодівлі протягом доби.

Якщо протягом квітня (30 календарних днів) установа утримувала стадо корів кількістю 100 голів, то загальна кількість кормо-днів квітня становить 3000 (30 x 100). А до суми витрат при розрахунку кормо-дня включається виробнича собівартість квітня.

У звітному місяці від корови молочного стада установою отримано приплід — 1 голову.

Установа оцінює приплід за виробничою собівартістю.

Загальна кількість кормо-днів звітного місяця — 3000.

Виробнича собівартість утримання молочного стада звітного місяця — 45 000 грн.

Собівартість одного кормо-дня — 15 грн. (45 000 : 3000).

Виробнича собівартість приплоду 900 грн. (15 x 60).

Приплід оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Така вартість приплоду становить 800 грн.

У бухгалтерському обліку зазначені операції відображаються у такому порядку:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Віднесення витрат на утримання стада до незавершеного виробництва	1613	8113	900
2	Отримання приплоду	1714	1613	800
3	Відображено витрати, понесені від первісного визнання вартості приплоду (900 - 800)	8411	1613	100

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених при первісному визнанні, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, визнається доходами (витратами) звітного періоду від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, отриманими внаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного періоду.

Збільшення (зменшення) на дату балансу вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж, відображається у складі інших доходів (витрат) за обмінними операціями.

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до НП(С)БОДС 123 «Запаси».

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їхня оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому суб'єкт державного сектору передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

- ✓ останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє суб'єкт державного сектору);
- ✓ ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;
- ✓ додатковими показниками, що характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Якщо біологічні активи рослинного походження на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, визначення справедливої вартості таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.



Розділ 3

СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ТА БЮДЖЕТНОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Загальні положення фінансової звітності

Усі бюджетні установи незалежно від галузевого призначення складають та подають фінансову звітність.



Основними нормативно-правовими актами, які регулюють питання складання і подання розпорядниками коштів місцевих бюджетів України фінансової звітності, є:

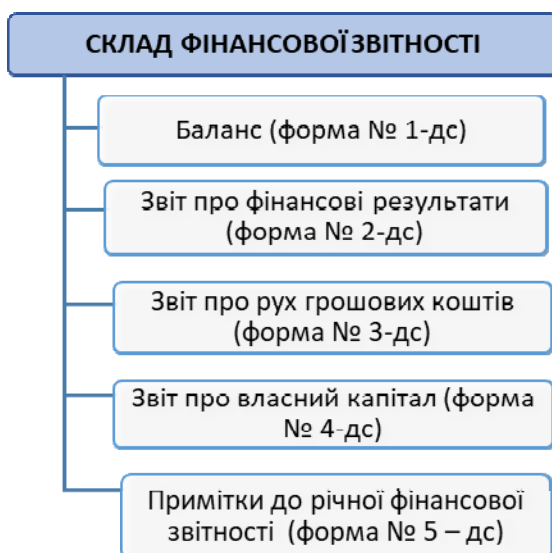
- ✚ Закон № 996-XIV;
- ✚ Порядок № 419;
- ✚ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ✚ НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»;
- ✚ Порядок № 307);
- ✚ Методичні рекомендації № 1170

Метою складання фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів.

Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (**Мінфіном**), за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Склад фінансової звітності, **визначений НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»**, представлено на рис. 3.1.1.

Тобто, фінансова звітність розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів складається з:



балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів та приміток до звітів.

Фінансова звітність повинна містити інформацію про всі проведені господарські операції, які відображені в бухгалтерському обліку розпорядника бюджетних коштів місцевого бюджету.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Рис. 3.1.1. Склад фінансової звітності за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»

період, який він охоплює.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або

Фінансова звітність у державному секторі забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

- джерел надходжень коштів та напрямів їх використання;
- результатів діяльності з погляду ефективності та досягнень мети діяльності;
- дотримання фінансової дисципліни суб'єктом державного сектору;
- цільового використання бюджетних коштів;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємств;
- рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності,
- ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей.

Далі розглянемо загальні положення фінансової звітності розпорядників коштів місцевих бюджетів, які стосуються всіх складових фінансової звітності.

Форми фінансової звітності заповнюються за всіма передбаченими показниками граф і рядків.



У рядках форм фінансової звітності, де не зазначені показники, ставиться прочерк.

Додаткові рядки у формах фінансової звітності (крім приміток до річної фінансової звітності) вводити забороняється.

Подання фінансової звітності

Порядок та строки подання розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів **фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності** визначаються КМУ, зокрема, **Порядком № 419**.

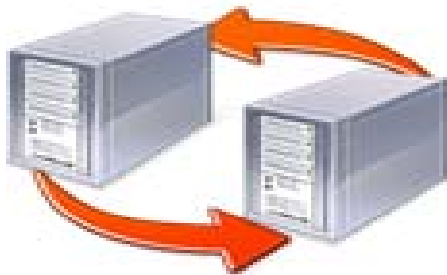
Фінансова звітність подається органам, до сфери управління яких вони належать, а також згідно із законодавством - іншим органам та користувачам.

Тобто, розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів подають фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) органам Казначейства та місцевим фінансовим органам, складену згідно з НП(С)БОДС, за формами, встановленими Мінфіном.

Відповідно до пункту 11 Порядку № 419 **фінансову звітність підписують керівник** (посадова особа відповідно до законодавства та установчих документів) суб'єкта державного сектору **та головний бухгалтер** (спеціаліст, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби).

Подання фінансової звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм фінансової звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою).

При поданні фінансової звітності із **застосуванням автоматизованої системи подання електронної звітності клієнтами Казначейства** (далі - АС «Є-Звітність») кількість аркушів за кожною формою звітності не зазначається (пункт 12 Порядку № 419).



При поданні звітності до органів Казначейства АС «Є-Звітність» формує повідомлення про статус документа.

Підтвердженням успішної передачі звітності до органів Казначейства є повідомлення про статус переданого документа в АС «Є-Звітність».

У разі невдалої спроби передавання звітності в електронному вигляді до органів Казначейства АС «Є-Звітність» формує повідомлення про неприйняття звітності. Суб'єкти державного сектору здійснюють заходи щодо повторного передавання звітності.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

У разі неможливості подання звітності до АС «Є-Звітність» через мережу Інтернет з технічних причин або в інших випадках, визначених законодавством, звітність подається до АС «Є-Звітність» з окремо налаштованого робочого місця в органі Казначейства.

Головні розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів подають **консолідовану фінансову звітність** органам Казначейства та відповідним місцевим органам виконавчої влади щокварталу не пізніше **25 числа місяця, що настає за звітним кварталом**, та щороку не пізніше **25 лютого наступного за звітним року** (пункт 7 Порядку № 419).

Органи Казначейства у межах строків, визначених Порядком № 419, встановлюють графіки подання фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів.

Датою подання фінансової звітності в електронному форматі для розпорядників бюджетних коштів **вважається дата одержання повідомлення від органу Казначейства про подання звітності**.

Контролюючі суб'єкти державного сектору затверджують строки подання фінансової звітності розпорядникам бюджетних коштів місцевих бюджетів, що перебувають під їх контролем, достатні для подання фінансової звітності до органів Казначейства.

У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день (пункт 10 Порядку № 419).



Контролюючий суб'єкт державного сектору – це головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, державні цільові фонди, Державна казначейська служба України



Контрольований суб'єкт державного сектору - це розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Казначейства



Консолідована фінансова звітність - фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи

Оприлюднення річної фінансової звітності

Відповідно до вимог частини 4 статті 14 Закону №996-XIV **головні розпорядники бюджетних коштів оприлюднюють річну фінансову звітність, річну консолідовану фінансову звітність не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, шляхом розміщення на своїй веб-сторінці.**

Звітний період

Відповідно до норм частини 1 статті 13 Закону №996-XIV **звітним періодом** для складання фінансової звітності є **календарний рік**.



Тож **звітним періодом для складання річної фінансової звітності** є бюджетний період, що становить один календарний рік, який починається **01 січня** кожного року і закінчується **31 грудня** того самого року, якщо не буде визначено інший період у випадках, визначених Бюджетним кодексом України.

Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Відповідно **звітний період для складання проміжної фінансової звітності** охоплює період (I квартал, перше півріччя,

дев'ять місяців), що починається 01 січня і закінчується в останній день звітного періоду. Проміжна звітність *складається наростаючим підсумком з початку звітного року*.

Розпорядники бюджетних коштів створені протягом звітного періоду - фінансову звітність складають і подають контролюючим суб'єктам державного сектору та органам Казначейства за місцем обслуговування в установленому законодавством порядку. У фінансовій звітності таких розпорядників бюджетних коштів залишки на початок звітного періоду та показники за аналогічний період попереднього року не зазначаються.

Розпорядники бюджетних коштів ліквідовані або які припинили свою діяльність протягом звітного періоду - складають фінансову звітність в обсязі річної і подають суб'єкту державного сектору, під контролем якого вони перебували, та органам Казначейства за місцем обслуговування. У фінансовій звітності таких розпорядників бюджетних коштів залишки на кінець звітного періоду не зазначаються.

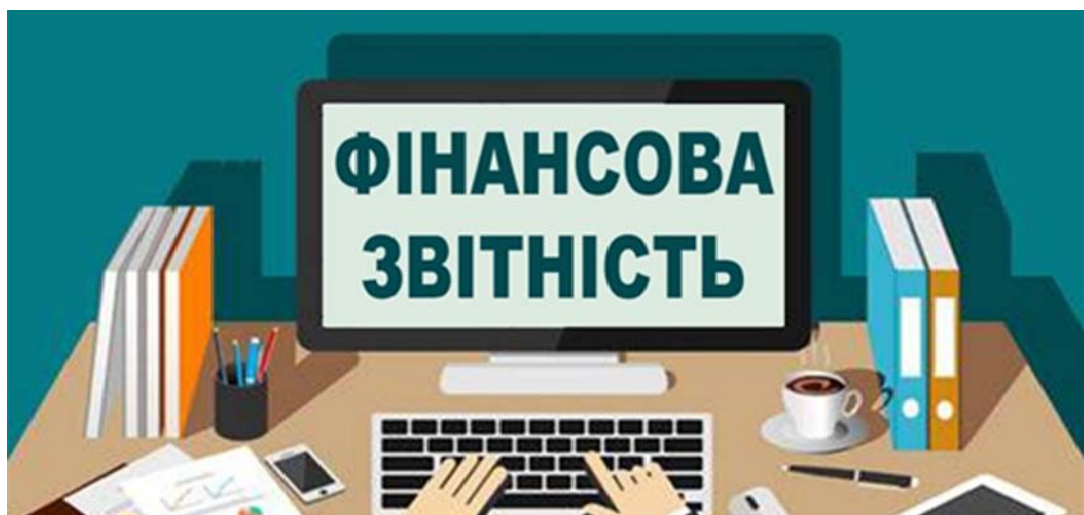
У разі зміни протягом звітного періоду контролюючого суб'єкта державного сектору – розпорядники бюджетних коштів фінансову звітність складають як такі, що ліквідовані або припинили свою діяльність, та подають її в обсязі річної суб'єкту державного сектору, під контролем якого вони перебували. Контролюючому суб'єкту державного сектору подається фінансова звітність, складена як для новоствореного суб'єкта державного сектору, в установленому законодавством порядку.

Відмітка органу Казначейства

Фінансова звітність розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів подається розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня з відміткою органів Казначейства про її відповідність аналогічним даним обліку про виконання бюджетів, відображеним у бухгалтерському обліку органів Казначейства.

При цьому усі форми фінансової звітності, а також консолідованої фінансової звітності перевіряються і візуються відповідним органом Казначейства шляхом:

- **накладання кваліфікованого електронного підпису** на кожен форму фінансової звітності (у разі подання звітності із застосуванням АС «Є-Звітність»);
- **засвідчення підписом, печаткою або штампом** на кожній сторінці всіх форм фінансової звітності (у разі подання звітності на паперових носіях).



3.2. Баланс

Бухгалтерський баланс є однією із форм **фінансової звітності** розпорядників коштів місцевих бюджетів (див. рис. 3.1.1) та одним із найважливіших джерел інформації для прийняття управлінських рішень.



Методологічні засади формування **Балансу** (форма № 1-дс) у складі фінансової звітності визначають:

- НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»;
- Порядок № 307;
- Методичні рекомендації № 1170

Баланс (форма № 1 - дс) як звіт про фінансовий стан відображає активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта державного сектору на початок року та на кінець звітного періоду *на підставі звірених даних бухгалтерського обліку*. Отже, Баланс відображає стан засобів і їхніх джерел утворення на відповідну дату, але між цими датами *здійснюються операції, змінюються засоби та їх джерела*. Облік таких змін ведеться на рахунках бухгалтерського обліку, а для користувача *представляється у вигляді фінансової звітності*.

Баланс також складається і подається у **складі консолідованої фінансової звітності** у порядку встановленому НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність». Тобто, **контролюючим** суб'єктом державного сектору.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору, а також взаємовиключення окремих показників, що не підлягають консолідації. Склад і форми фінансової звітності визначені НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Консолідовану фінансову звітність складають із фінансової звітності контролюючого та контрольованих суб'єктів державного сектору з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.

Структура балансу

Форма балансу визначена у додатку 1 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

За зовнішнім виглядом бухгалтерський баланс – це таблиця з двох частин; ліва частина має назву **“Актив”**, у якій відображається майно установи; у правій частині, під назвою **“Пасив”**, відображаються власний капітал та зобов'язання.



Для бухгалтерського балансу **є обов'язковою рівність активу та пасиву**, з якої випливає основне балансове рівняння:

$$\text{Підсумок активів} = \text{Сумі зобов'язань} + \text{власний капітал} + \text{фінансовий результат}$$

За основним балансовим рівнянням **активи (майно) дорівнюють** джерелам, за рахунок яких вони створені: **власному капіталу, фінансовому результату та зобов'язанням**. Це рівняння обумовлено тим, що всі господарські засоби бюджетної установи мають певне джерело свого виникнення.

Активи і пасиви групуються в балансі за економічно однорідними ознаками. Групи однорідних активів, зобов'язань чи видів капіталу, відображені за одним рядком балансу і визначені однією сумою,

називаються **статтями балансу**.

Звітні дані статей балансу на початок звітного періоду повинні бути тотожними даним відповідних статей балансу на кінець попереднього звітного періоду з урахуванням на початок звітного періоду даних реорганізації (у разі коли реорганізація відбулася станом на початок року).

Актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигід та потенціалу корисності, пов'язаних з його використанням.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід або потенціалу корисності у майбутньому внаслідок його погашення.

Статті активів та зобов'язань відображаються в балансі окремо. **Не допускається їх взаємне згортання**, за винятком випадків, передбачених окремими НП(С)БОДС.

Власний капітал та фінансовий результат відображаються в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які приводять до їх зміни.

Однорідні групи активів і пасивів об'єднуються в **розділи балансу**. Відповідно до НП(С)БОДС 101 **актив балансу** складається з *трьох розділів*, **пасив** – з *чотирьох розділів*. Узагальнена модель бухгалтерського балансу наведена у таблиці 3.2.1.

Таблиця 3.2.1

Структура Балансу

АКТИВ	ПАСИВ
1	2
Розділ I «Нефінансові активи»	Розділ I «Власний капітал та фінансовий результат»
Розділ II «Фінансові активи»	Розділ II «Зобов'язання»
Розділ III «Витрати майбутніх періодів»	Розділ III «Забезпечення»
	Розділ IV «Доходи майбутніх періодів»
Баланс	Баланс

Заповнення форми № 1-дс «Баланс»

Баланс складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Розкриття інформації за статтями балансу розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів здійснюється згідно з **Порядком № 307**.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділів активу і пасиву балансу узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.2.2 – 3.2.7.

Порядок заповнення розділу I «Нефінансові активи» представлено у таблиці 3.2.2.

Таблиця 3.2.2

Розкриття інформації за статтями активу балансу у розділі I «Нефінансові активи»

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ				
Основні засоби:	1000	Рядок 1001 мінус рядок 1002		
первісна вартість	1001	Рах. 101, крім субрах. 1010	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Наводяться окремо первісна (переоцінена) вартість, сума зносу основних засобів та їх залишкова вартість	
знос	1002	Субрах. 1411 + 1412		

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ				
			(рядок 1000; різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу), яка включається до підсумку балансу	
Інвестиційна нерухомість:	1010	Рядок 1011 мінус рядок 1012		
первісна вартість	1011	Субрах. 1010	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості згідно з НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість». Наводяться окремо первісна вартість, сума зносу інвестиційної нерухомості та її залишкова вартість (рядок 1011; різниця між первісною вартістю інвестиційної нерухомості та сумою її зносу), яка включається до підсумку балансу	
знос	1012	Субрах. 1414		
Нематеріальні активи:	1020	Рядок 1021 мінус рядок 1022		
первісна вартість	1021	Рах. 121	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу нематеріальних активів згідно з НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи». Наводяться окремо первісна та залишкова вартість нематеріальних активів, а також нарахована у встановленому порядку сума накопиченої амортизації. До підсумку балансу включається залишкова вартість (рядок 1021), яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації	
накопичена амортизація	1022	Субрах. 1413		
Незавершені капітальні інвестиції	1030	Рах. 131	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	
Довгострокові біологічні активи:	1040	Рядок 1041 мінус рядок 1042, у разі якщо довгострокові біологічні активи оцінюються за первісною вартістю		
первісна вартість	1041	Субрах. 1711 + 1712	Відображається вартість об'єктів, які віднесені до складу довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва. Наводяться окремо первісна та залишкова вартість довгострокових біологічних активів, а також нарахована сума накопиченої амортизації довгострокових біологічних активів. До підсумку балансу включається залишкова вартість (рядок 1041), яка визначається як різниця між первісною вартістю довгострокових біологічних активів і сумою накопиченої амортизації	
знос	1042	Субрах. 1415		
Запаси	1050	Рах. 151 + Рах. 181	У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з НП(С)БОДС 123 «Запаси»	
Виробництво	1060	Рах. 161	Відображається вартість витрат, пов'язаних з організацією та наданням послуг, виконанням робіт,	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ				
			виготовленням продукції (науково-дослідні роботи, виготовлення експериментальних приладів, інше виробництво)	
Поточні біологічні активи	1090	Субрах. 1713 + 1714	Відображається вартість активів, які віднесені до складу поточних біологічних активів рослинництва та тваринництва	
Усього за розділом I	1095	Сума рядків 1000, 1010, 1020, 1030, 1040, 1050, 1060, 1090		

Порядок заповнення розділу II «Фінансові активи» представлено у таблиці 3.2.3.

Таблиця 3.2.3

Розкриття інформації за статтями активу балансу у розділі II «Фінансові активи»

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ				
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	Рах. 201	Відображається дебіторська заборгованість, яка не виникає в процесі звичайної діяльності та буде погашена після завершення звітної року (довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди, довгострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів, інша довгострокова дебіторська заборгованість)	
Довгострокові фінансові інвестиції	1110	Рядок 1111 плюс рядок 1112		
цінні папери, крім акцій	1111	Субрах. 2512 + 2514	Відображаються довгострокові фінансові інвестиції (вкладення) у цінні папери та до статутних капіталів підприємств, довгострокові векселі одержані	
акції та інші форми участі в капіталі	1112	Субрах. 2511 + 2513 + 2515		
Поточна дебіторська заборгованість:				
за розрахунками з бюджетом	1120	Субрах. 2110	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом за податками, зборами	
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	Субрах. 2111	Відображається дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками за надані послуги, виконані роботи, виготовлену продукцію	
за наданими кредитами	1130	Субрах. 2112	Відображаються короткострокові кредити, надані розпорядниками бюджетних коштів відповідно до законодавства	
за виданими авансами	1135	Субрах. 2113 + 2116	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	
за	1140	Субрах. 2114	Відображається дебіторська заборгованість за	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ				
розрахунками із соціального страхування			розрахунками з державними цільовими фондами, зокрема за нарахованими сумами допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю	
за внутрішніми розрахунками	1145	Рах. 271	Відображається дебіторська заборгованість, яка виникла за операціями між розпорядниками бюджетних коштів із внутрішньої передачі	
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	Субрах. 2115 + 2117 + 2118 + 6414	Відображаються 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	
Поточні фінансові інвестиції	1155	Субрах. 2611 + 2612	Відображаються поточні фінансові інвестиції у цінні папери та короткострокові векселі одержані	
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:				
національній валюті, у тому числі в:	1160	Сума рядків 1161 - 1164		
касі	1161	Субрах. 2211 + 2213	Відображаються готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, в банках та депозити до запитання в національній валюті. Окремо наводяться: «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в касі» - залишок готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі; «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в Казначействі» - залишок коштів на реєстраційних та інших рахунках в органах Казначейства, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням; «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в установах банків» - залишок грошових коштів на поточних та інших рахунках у банку, кошти, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням; «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті в дорозі» - кошти, які перераховані в останні дні звітної періоду на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному звітному	
казначействі	1162	Субрах. 2215 + 2313 + 2314 + 2315		
установах банків	1163	Субрах. 2215 + 2311 + 2312 + 2315		

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
II. ФІНАНСОВІ АКТИВИ				
			періоді	
іноземній валюті	1165	Субрах. 2212 + 2214 + 2216 + 2311 + 2315	Відображаються залишок готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі розпорядника бюджетних коштів, 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 і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:				
єдиному казначейському рахунку	1170	Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються		
рахунках в установах банків, у тому числі:	1175			
в національній валюті	1176			
в іноземній валюті	1177			
Інші фінансові активи	1180	Субрах. 2515 + 2516	Відображаються інші довгострокові та короткострокові фінансові активи розпорядників бюджетних коштів, які не відображені в інших статтях розділу II «Фінансові активи» Балансу	
Усього за розділом II	1195	Сума рядків 1100, 1110, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1150, 1155, 1160, 1165, 1170, 1175, 1180		

Порядок заповнення розділу III «Витрати майбутніх періодів» представлено у таблиці 3.2.4.

Таблиця 3.2.4

Розкриття інформації за статтями активу балансу у розділі III «Витрати майбутніх періодів»

АКТИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
III. ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200	Субрах. 2911	Відображаються здійснені у звітному періоді витрати розпорядників бюджетних коштів, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах	
БАЛАНС	1300	Сума рядків 1095+1195+1200		

Порядок заповнення розділу I «Власний капітал та фінансовий результат» представлено у таблиці 3.2.5.

Розкриття інформації за статтями пасиву балансу у розділі I «Власний капітал та фінансовий результат»

ПАСИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ				
Внесений капітал	1400	Субра. 5111	Відображається капітал розпорядників бюджетних коштів, сформований за відповідними рішеннями органів управління	
Капітал у дооцінках	1410	Рах. 531	Відображається результат дооцінок (уцінок) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством, що склався на кінець звітного періоду	
Фінансовий результат	1420	Рах. 551	Відображається результат виконання кошторису розпорядниками бюджетних коштів	
Капітал у підприємствах	1430	Рах. 521	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	Розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється		
Цільове фінансування	1450	Рах. 541	Відображається сума залишку коштів цільового фінансування, які виділяються з відповідного бюджету на проведення заходів цільового характеру	
Усього за розділом I	1495	Сума рядків 1400 - 1450		

Порядок заповнення розділу II «Зобов'язання» представлено у таблиці 3.2.6.

Розкриття інформації за статтями пасиву балансу у розділі II «Зобов'язання»

ПАСИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4	5
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
Довгострокові зобов'язання:				
за цінними паперами	1500	Субрах. 6014	Відображаються зобов'язання за довгостроковими цінними паперами. Наводиться 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	Субрах. 6011 + 6012 + 6013	Відображається довгострокова заборгованість розпорядників бюджетних коштів 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	Субрах. 6015 + 6016	Відображаються довгострокова заборгованість за операціями оренди щодо необоротних активів, отриманих на умовах довгострокової оренди відповідно	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

ПАСИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
			до законодавства, випущені облигації та інші позикові кошти (крім тих, що відображаються у статтях 1500 та 1510 Балансу), на які нараховуються відсотки	
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	Субрах. 6111 + 6112 + 6113	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	
Поточні зобов'язання:				
за платежами до бюджету	1540	Субрах. 6311 + 6312	Відображаються зобов'язання за податками, зборами, платежами, які нараховуються та сплачуються до бюджету відповідно до законодавства	
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	Субрах. 6211	Відображаються зобов'язання за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги	
за кредитами	1550	Субрах. 6114 + 6115 + 6116 + 6117	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	Субрах. 6212 + 6213 + 6214	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	Рах. 651	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	Субрах. 6313 + 6416	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	
за внутрішніми розрахунками	1570	Рах. 661	Відображаються зобов'язання за розрахунками за операціями з внутрішньої передачі виробничих запасів та інших нефінансових активів	
інші поточні	1575	Рах. 641, крім	Відображаються поточні зобов'язання за цінними	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

ПАСИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ				
зобов'язання		Субрах. 6416	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	Сума рядків 1500 - 1575		

Порядок заповнення розділів III «Забезпечення» та IV «Доходи майбутніх періодів» представлено у таблиці 3.2.7.

Таблиця 3.2.7

Розкриття інформації за статтями пасиву балансу у розділах III «Забезпечення» та IV «Доходи майбутніх періодів»

ПАСИВ	Код рядка	Джерело інформації	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4	5
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600	Розпорядниками бюджетних коштів бюджетів, оскільки останні не резервують кошти для забезпечення майбутніх витрат і платежів		
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700	Рах. 691	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)	
БАЛАНС	1800	Сума рядків 1495+1595+1600+1700		

Як свідчать дані таблиць інформація за статтями активу і пасиву балансу відображається на підставі даних відповідних субрахунків бухгалтерського обліку, узагальнених розпорядниками бюджетних коштів протягом звітної періоду у книзі «Журнал-головна».

Правила ведення розпорядниками коштів книги «Журнал-головна» визначено **Порядком складання типових форм меморіальних ордерів та інших облікових реєстрів суб'єктів державного сектору**, затвердженим наказом Мінфіну від 08.09.2017 № 755. Названим наказом затверджено і форму книги.



Приклад 3.2.1

Бюджетна установа протягом попереднього звітної періоду здійснювала діяльність за рахунок коштів місцевого бюджету. За результатами діяльності у 2019 році на субрахунках бухгалтерського обліку станом на 31.12.2019 склалися залишки наведені у таблиці 3.2.8.

Таблиця 3.2.8

Витяг з Книги «Журнал-Головна» (грн.)

(Сальдо за субрахунками)

Субрахунки Плану рахунків	Суми залишків на 31.12.2019
1011 Земельні ділянки	50 000
1013 Будівлі, споруди та передавальні пристрої	50 000
1014 Машини та обладнання	210 000
1113 Малоцінні необоротні матеріальні активи	140 000

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Субрахунки Плану рахунків	Суми залишків на 31.12.2019
1211 Авторське та суміжні з ним права	13 000
1411 Знос основних засобів	30 000
1412 Знос інших необоротних матеріальних активів	70 000
1413 Накопичена амортизація нематеріальних активів	1 000
1311 Капітальні інвестиції в основні засоби	100 000
1312 Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи	60 000
1812 Малоцінні та швидкозношувані предмети	150 000
1816 Інші нефінансові активи	85 000
1511 Продукти харчування	150 000
1613 Інше виробництво	8 000
2211 Готівка у національній валюті	700
2313 Реєстраційний рахунок	85 000
2111 Поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги	150 000
2711 Дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками	7 000
2515 Інші фінансові активи розпорядників бюджетних коштів	3 000
2911 Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів	300
5111 Внесений капітал у розпорядників бюджетних коштів	463 000
5411 Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів	160 000
5512 Накопичені фінансові результати виконання кошторису	376 000
6211 Розрахунки з постачальниками та підрядниками	65 000
6311 Розрахунки з бюджетом за податками і зборами	42 000
6313 Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування	7 000
6511 Розрахунки із заробітної плати	43 000
6412 Розрахунки з депонентами	5 000

У балансі (форма № 1-дс) за 1 квартал 2020 року зазначені залишки на субрахунках відображаються наступним чином.

БАЛАНС
на 1 квітня 2020 року

Форма № 1-дс

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Основні засоби:	1000	350 000	-
первісна вартість	1001	450 000	-
знос	1002	100 000	-
Інвестиційна нерухомість	1010	-	-
первісна вартість	1011	-	-
знос	1012	-	-
Нематеріальні активи:	1020	12 000	-
первісна вартість	1021	13 000	-
накопичена амортизація	1022	1 000	-
Незавершені капітальні інвестиції	1030	160 000	-
Довгострокові біологічні активи	1040	-	-
первісна вартість	1041	-	-
накопичена амортизація	1042	-	-
Запаси	1050	385 000	-
Виробництво	1060	8 000	-
Поточні біологічні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	915 000	-
II ФІНАНСОВІ АКТИВИ			
Довгострокова дебіторська заборгованість	1100	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції, у тому числі:	1110	-	-
цінні папери, крім акцій	1111		
акції та інші форми участі в капіталі	1112		
Поточна дебіторська заборгованість			
за розрахунками з бюджетом	1120	-	-
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1125	150 000	-
за наданими кредитами	1130	-	-
за виданими авансами	1135	-	-
за розрахунками із соціального страхування	1140	-	-
за внутрішніми розрахунками	1145	7 000	-
інша поточна дебіторська заборгованість	1150	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1155	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:			
національній валюті, у тому числі в:	1160	85 700	-
касі	1161	700	-
казначействі	1162	85 000	-
установах банків	1163	-	-
дорозі	1164	-	-

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

іноземній валюті	1165	-	-
Кошти бюджетів та інших клієнтів на:			
єдиному казначейському рахунку	1170	-	-
рахунках в установах банків у тому числі в:	1175	-	-
національній валюті	1176	-	-
іноземній валюті	1177	-	-
Інші фінансові активи	1180	3 000	-
Усього за розділом II	1195	245 700	-
III ВИТРАТИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1200	300	-
БАЛАНС	1300	1 161 000	-
ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ			
Внесений капітал	1400	463 000	-
Капітал у дооцінках	1410	-	-
Фінансовий результат	1420	376 000	-
Капітал у підприємствах	1430	-	-
Резерви	1440	-	-
Цільове фінансування	1450	160 000	-
Усього за розділом I	1495	999 000	-
II. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
Довгострокові зобов'язання:			
за цінними паперами	1500	-	-
за кредитами	1510	-	-
інші довгострокові зобов'язання	1520	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	1530	-	-
Поточні зобов'язання:			
за платежами до бюджету	1540	42 000	-
за розрахунками за товари, роботи, послуги	1545	65 000	-
за кредитами	1550	-	-
за одержаними авансами	1555	-	-
за розрахунками з оплати праці	1560	43 000	-
за розрахунками із соціального страхування	1565	7 000	-
за внутрішніми розрахунками	1570	-	-
інші поточні зобов'язання, з них:	1575	5 000	-
за цінними паперами	1576	-	-
Усього за розділом II	1595	162 000	-
III. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	1600	-	-
IV. ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	1700	-	-
БАЛАНС	1800	1 161 000	-

3.3. Звіт про фінансові результати



Методологічні засади формування **Звіту про фінансові результати** (форма № 2-дс) у складі фінансової звітності визначають:

- ✚ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ✚ НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»;
- ✚ Порядок № 307;
- ✚ Методичні рекомендації № 1170

Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс) відображає інформацію про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду.

Тобто, цей звіт характеризує фінансові результати діяльності розпорядника бюджетних коштів за звітний період і містить дані про доходи, витрати і фінансові результати в сумі наростаючим підсумком з початку року до звітної дати.

Названий вище звіт розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів складають і подають у **складі фінансової та консолідованої фінансової звітності** за формою згідно з додатком 2 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (див. рис. 3.1.1).

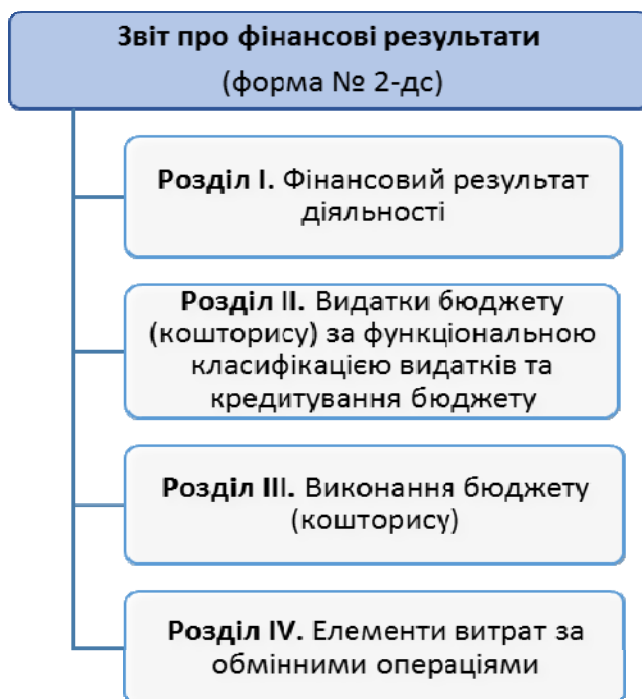


Рис. 3.3.1. Структура форми № 2 -дс

потенціалу корисності.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Витрати відображаються у звіті про фінансові результати, у разі якщо економічні вигоди або потенціал корисності не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами.

Відповідно до пункту 7 розд. VI НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» **згортання доходів і витрат не дозволяється**, крім випадків, передбачених відповідними національними стандартами.

Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» **Звіт про фінансові результати (форма № 2-дс)** має чотири розділи, в яких відображається інформація про доходи, витрати, дефіцит/профіцит в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

Структура звіту представлено на рис. 3.2.1.

За умови, що оцінка:

- доходу може бути достовірно визначена, *дохід* відображається у звіті про фінансові результати у разі збільшення економічних вигід та/або потенціалу корисності;

- витрат може бути достовірно визначена, *витрати* відображаються у звіті про фінансові результати у разі зменшення економічних вигід та/або

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Розкриття статей звіту про фінансові результати здійснюється згідно з **Порядком № 307**.

За статтями розділів I, II та IV розпорядниками бюджетних коштів місцевих бюджетів наводяться суми нарахованих доходів та визнаних витрат відповідно до вимог НП(С)БОДС, відображених на відповідних субрахунках Плану рахунків.

Заповнення звіту про фінансові результати

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділів звіту про фінансові результати узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.3.1 – 3.3.3.

Розділ I «Фінансовий результат діяльності»

У розділі I «Фінансовий результат діяльності» звіту доходи і витрати групуються за **обмінними і необмінними операціями**. Такий підхід щодо представлення інформації потребує узгодження із бюджетною економічною класифікацією доходів та витрат.

З цією метою розпорядники бюджетних коштів при узагальненні у обліку інформації про визнані відповідно до НП(С)БОДС доходи і витрати використовують *Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації*, надісланих Міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади України листом Мінфіну від 30.12.2016 № 31-11420-06-5/37851.

Порядок заповнення розділу I «Фінансовий результат діяльності» представлено у таблиці 3.3.1.

Таблиця 3.3.1

Розкриття інформації за статтями у розділі I «Фінансовий результат діяльності»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
ДОХОДИ			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	2010	Відображаються доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання розпорядником бюджетних коштів повноважень, визначених законодавством, утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування)	
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020	Відображаються доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством	
Доходи від продажу активів	2030	Відображаються доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім операцій із реалізації нерухомого майна розпорядниками бюджетних коштів	
Фінансові доходи	2040	Відображаються доходи від відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право	
Інші доходи від обмінних операцій	2050	Відображаються інші доходи за обмінними операціями, які не відображені у статтях 2010-2040	
Усього доходів від обмінних операцій	2080	Сума рядків 2010 - 2050	
Доходи від необмінних операцій			

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Податкові надходження	2090	Розпорядниками коштів місцевих бюджетів не заповнюються	
Неподаткові надходження	2100		
Трансферти	2110	Відображаються доходи від отримання розпорядником бюджетних коштів трансфертів	
Надходження до державних цільових фондів	2120	Розпорядниками коштів місцевих бюджетів не заповнюються	
Інші доходи від необмінних операцій	2130	Відображаються інші доходи від необмінних операцій, які не наведені у статтях 2090-2120, зокрема доходи розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг)	
Усього доходів від необмінних операцій	2170	Сума рядків 2090 - 2130	
Усього доходів	2200	Сума рядків 2080, 2170	
ВИТРАТИ			
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	Відображаються витрати, пов'язані із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством	
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220	Відображаються витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт	
Витрати з продажу активів	2230	Відображаються собівартість проданої продукції (робіт, послуг) та витрати, пов'язані з реалізацією майна	
Фінансові витрати	2240	Відображаються витрати на сплату відсотків за користування кредитами та інші витрати, пов'язані із запозиченням згідно із законодавством	
Інші витрати за обмінними операціями	2250	Відображаються витрати, які не відображені у статтях 2210-2240, зокрема втрати за активами й зобов'язаннями суб'єкта державного сектору від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій	
Усього витрат за обмінними операціями	2290	Сума рядків 2210 - 2250	
Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	2300	Відображаються витрати за наданими трансфертами	
Інші витрати за необмінними операціями	2310	Відображаються інші витрати за необмінними операціями	
Усього витрати за необмінними операціями	2340	Сума рядків 2300 - 2310	
Усього витрат	2380	Сума рядків 2290, 2340	
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	Рядок 2200 мінус рядок 2380	

Розглянемо порядок заповнення статей розділу I Звіту про фінансові результати на основі узагальненої інформації про визнані витрати на рахунках Плану рахунків.

У статті «Бюджетні асигнування» наводиться інформація щодо визнаних доходів у вигляді асигнувань, крім бюджетних асигнувань, за рахунок яких формується вартість необоротних активів та придбаваються фінансові інвестиції. Тобто, сума визнаних доходів і узагальнених на субрахунку 7011

«Бюджетні асигнування» Плану рахунків.

У статті «Доходи від надання послуг (виконання робіт)» наводиться інформація щодо визнаних доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) та узагальнених на субрахунку 7111 «Доходів від реалізації продукції, (робіт і послуг)» Плану рахунків.

У цій статті також наводяться визнані доходи від оприбуткування активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших нефінансових активів), які виявлені в результаті інвентаризації, отримані внаслідок демонтажу, отримані в результаті списання майна тощо та будуть використовуватись для потреб установи. Тобто, сума визнаних доходів і узагальнених на субрахунку 7112 «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі» Плану рахунків.

У статті «Доходи від продажу активів» наводиться інформація про визнані доходи від продажу, що включають доходи від операцій з капіталом та доходи від продажу нерухомого майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету), які узагальнені на субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів» Плану рахунків.

У статті «Фінансові доходи» наводиться інформація про нараховані фінансові доходи, які узагальнені на субрахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

У статті «Інші доходи від обмінних операцій» наводиться інформація про визнані інші доходи за обмінними операціями, зокрема: 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; доходи від курсових різниць; доходи від операцій з дооцінки активів у межах суми попередньої уцінки; доходи від відновлення корисності активів, які узагальнені на субрахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями» Плану рахунків.

У статті «Трансферти» наводиться інформація про визнані доходи у вигляді трансфертів, які узагальнені на субрахунку 7512 «Трансферти» Плану рахунків.

У статті «Інші доходи від необмінних операцій» наводиться інформація про визнані доходи за обмінними операціями, які узагальнені на субрахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями Плану рахунків.

У статті «Витрати на виконання бюджетних програм» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» Плану рахунків, в тому числі суми нарахованої амортизації.

У статті «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 811 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» Плану рахунків.

У статті «Витрати з продажу активів» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 821 «Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів» Плану рахунків.

У статті «Фінансові витрати» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 831 «Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

У статті «Інші витрати за обмінними операціями» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 841 «Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

У статті «Трансферти» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 851 «Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

У статті «Інші витрати за необмінними операціями» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на рахунку 851 «Витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

Розділ II. Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету

У цьому розділі звіту відображаються суми видатків кошторису розпорядників бюджетних коштів у розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету за звітний та попередній звітний періоди.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Порядок заповнення статей розділу II «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету)» представлено у таблиці 3.3.2.

Таблиця 3.3.2

Розкриття інформації за статтями у розділі II «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету)»

Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Загальнодержавні функції	2420	У статтях 2420-2520 відображаються суми видатків розпорядників бюджетних коштів у розрізі кодів функціональної класифікації видатків та кредитування бюджету	
Оборона	2430		
Громадський порядок, безпека та судова влада	2440		
Економічна діяльність	2450		
Охорона навколишнього природного середовища	2460		
Житлово-комунальне господарство	2470		
Охорона здоров'я	2480		
Духовний та фізичний розвиток	2490		
Освіта	2500		
Соціальний захист та соціальне забезпечення	2510		

Розділ III «Виконання бюджету (кошторису)» звіту про фінансові результати розпорядниками коштів місцевих бюджетів **не заповнюється**.

Розділ IV «Елементи витрат за обмінними операціями»

У розділі IV «Елементи витрат за обмінними операціями» наводяться відповідні елементи витрат, які здійснив суб'єкт державного сектору в процесі основної діяльності протягом звітного періоду.

Порядок заповнення статей розділу IV «Елементи витрат за обмінними операціями» представлено у таблиці 3.3.3.

Таблиця 3.3.3

Розкриття інформації за статтями у розділі IV «Елементи витрат за обмінними операціями бюджету)»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	2820	Відображаються витрати на оплату праці, що здійснюються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання бюджетних програм	
Відрахування на соціальні заходи	2830	Відображаються суми, витрачені та відраховані на соціальні заходи, що нараховуються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання програм (оплата праці працівників)	
Матеріальні витрати	2840	Відображаються матеріальні витрати, які здійснюються суб'єктом державного сектору в процесі основної діяльності та на виконання програм, зокрема витрати на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю (крім капітальних витрат), медикаментів та перев'язувальних матеріалів, продуктів харчування	
Амортизація	2850	Відображається нарахована амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, інвестиційної нерухомості, довгострокових біологічних активів та	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
		нематеріальних активів, що використовуються в процесі основної діяльності суб'єкта державного сектору та на виконання програм, не пов'язаних із основною діяльністю	
Інші витрати	2860	Відображаються інші витрати, які не відображені у рядках 2820-2850	
Усього	2890	Сума рядків 2820 - 2860	

Розглянемо порядок заповнення статей розділу IV звіту на основі узагальненої інформації про визнані витрати на рахунках Плану рахунків.

У статті «Витрати на оплату праці» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на субрахунках 8011 «Витрати на оплату праці» та 8111 «Витрати на оплату праці» Плану рахунків.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на субрахунках 8012 «Відрахування на соціальні заходи» та 8112 «Відрахування на соціальні заходи» Плану рахунків.

У статті «Матеріальні витрати» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на субрахунках 8013 «Матеріальні витрати» та 8113 «Матеріальні витрати» Плану рахунків.

У статті «Амортизація» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на субрахунках 8014 «Амортизація» та 8114 «Амортизація» Плану рахунків.

У статті «Інші витрати» наводиться сума визнаних витрат та узагальнених на субрахунку 8015 «Інші витрати», рахунках 821 «Витрати розпорядників бюджетних коштів з продажу активів», 831 «Фінансові витрати розпорядників бюджетних коштів» та 841 «Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів» Плану рахунків.

Для забезпечення розкриття у розділах звіту інформації про визнані доходи і витрати розпорядники бюджетних коштів ведуть картки аналітичного обліку у яких інформація накопичується наростаючим підсумком з початку року до 31 грудня того ж року.

Підсумовуючи слід зазначити, що Звіт про фінансові результати складається розпорядниками бюджетних коштів виключно на основі даних бухгалтерського обліку, які узагальнені на відповідних рахунках Плану рахунків.



Приклад 3.3.1

На підставі інформації про визнані доходи і витрати, яка узагальнена на субрахунках Плану рахунків бюджетної установи станом на 1 квітня 2020 року (наростаючим підсумком з початку звітного періоду), що наведена у таблиці 3.3.4, заповнено відповідні статті розділів I та IV звіту про фінансові результати.

Таблиця 3.3.4

Інформація про визнані доходи і витрати, узагальнена на субрахунках Плану рахунків

Код та назва субрахунків	Сума
<i>Визнані доходи</i>	
7011 Бюджетні асигнування	21000,00
7211 Дохід від реалізації активів	27,00
7411 Інші доходи за обмінними операціями	22 070,00
7511 Доходи за необмінними операціями	5 000,00
<i>Визнані витрати</i>	
8011 Витрати на оплату праці	35 480,00
8013 Матеріальні витрати	14 418,00
8014 Амортизація	300,00
8411 Інші витрати за обмінними операціями	1 700,00

Фрагмент заповненого Звіту про фінансові результати

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
за 1 квартал 2020 року

Форма № 2-дс

I. ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
ДОХОДИ			
Доходи від обмінних операцій			
Бюджетні асигнування	2010	21 000	
Доходи від надання послуг (виконання робіт)	2020		
Доходи від продажу активів	2030	27	
Фінансові доходи	2040		
Інші доходи від обмінних операцій	2050	22 070	
Усього доходів від обмінних операцій	2080	43 097	
Доходи від необмінних операцій			
Податкові надходження	2090		
Неподаткові надходження	2100		
Трансферти	2110		
Надходження до державних цільових фондів	2120		
Інші доходи від необмінних операцій	2130	5 000	
Усього доходів від необмінних операцій	2170	5 000	
Усього доходів	2200	48 097	
ВИТРАТИ			
Витрати за обмінними операціями			
Витрати на виконання бюджетних програм	2210	50 198	
Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	2220		
Витрати з продажу активів	2230		
Фінансові витрати	2240		
Інші витрати за обмінними операціями	2250	1 700	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Усього витрат за обмінними операціями	2290	51 898	
Витрати за необмінними операціями			
Трансферти	2300		
Інші витрати за необмінними операціями	2310		
Усього витрат за необмінними операціями	2340		
Усього витрат	2380	51 898	
Профіцит/дефіцит за звітний період	2390	3 801	

IV. ЕЛЕМЕНТИ ВИТРАТ ЗА ОБМІННИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Витрати на оплату праці	2820	35 480	
Відрахування на соціальні заходи	2830		
Матеріальні витрати	2840	14 418	
Амортизація	2850	300	
Інші витрати	2860	1 700	
Усього	2890	51 898	

3.4. Звіт про рух грошових коштів



Методологічні засади формування **Звіту про рух грошових коштів** (форма № 3-дс) у складі фінансової звітності визначаються:

- ✚ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ✚ НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»;
- ✚ Порядок № 307;
- ✚ Методичні рекомендації № 1170

Звіт про рух грошових коштів (форма № 3-дс) відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності розпорядника бюджетних коштів у звітному періоді. У цій формі фінансової звітності інформація розкривається наростаючим підсумком з початку року за звітний та аналогічний попередній період



Грошові кошти - готівка, кошти на рахунках в органах Казначейства, у банках та депозити до запитання

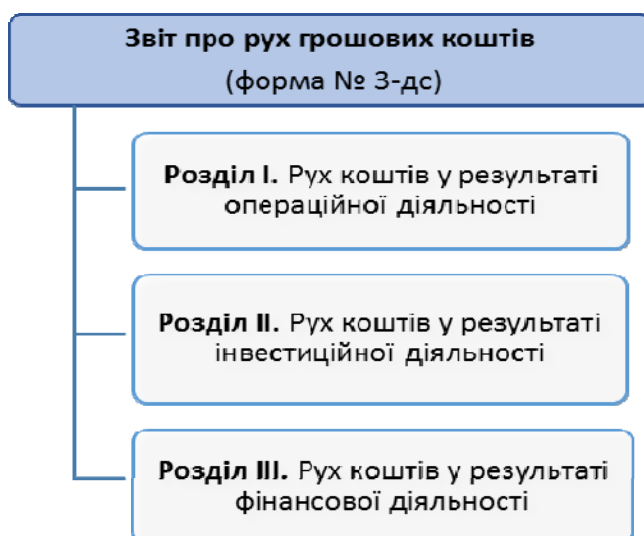
Інформація про рух грошових коштів може бути корисною для користувачів фінансових звітів при оцінюванні ними його грошових потоків, при визначенні дотримання ним вимог нормативно-правових актів (у тому числі виконання затверджених бюджетів (кошторисів), а також для прийняття рішень щодо надання ресурсів. Користувачам фінансових звітів суб'єкта господарювання в цілому цікаво, як суб'єкт господарювання генерує і використовує грошові кошти та їх еквіваленти.



Еквіваленти грошових коштів - короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості

Крім того, Звіт про рух грошових коштів надає змогу користувачам фінансової звітності оцінювати ліквідність і платоспроможність суб'єкта господарювання.

Структура звіту представлена на рис. 3.4.1.



Названий вище звіт розпорядники бюджетних коштів складають і подають у складі річної фінансової та консолідованої фінансової звітності за формою згідно з додатком 3 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (див. рис. 3.1.1).

Звіт про рух грошових коштів відображає рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Суми надходжень та витрат, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, наводяться розгорнуто.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми слід наводити окремо у складі відповідних видів

діяльності.



Операційна діяльність - основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю



Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів



Фінансова діяльність - діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань

Розкриття статей звіту про рух грошових коштів здійснюється згідно з Порядком № 307.



Негрошові операції **не включаються** до звіту про рух грошових коштів.

Заповнення звіту про рух грошових коштів

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділів звіту про рух грошових коштів узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.4.2., 3.4.4. та 3.4.6.

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності

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. Приклади руху грошових коштів у результаті операційної діяльності наведено в таблиці 3.4.1.

Таблиця 3.4.1.

Приклади руху грошових коштів у результаті операційної діяльності

Надходження	Видатки
1	2
Надходження бюджетних асигнувань	Придбання за грошові кошти товарів, сировини, матеріалів та послуг
Надходження грошових коштів від наданих послуг	Грошові виплати працівникам
Надходження грошових коштів від реалізації майна	Виплати грошових коштів за договорами страхування
Будь які інші грошові надходження, що не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства	Перерахування грошових коштів на сплату податків та зборів до бюджету
	Будь-які інші грошові видатки, що не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства

Порядок заповнення розділу I «Рух коштів у результаті операційної діяльності» представлено у таблиці 3.4.2.

Розкриття інформації за статтями у розділі I «Рух коштів у результаті операційної діяльності»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від обмінних операцій:			
бюджетні асигнування	3000	Відображається надходження коштів, отриманих за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, утримання апарату	
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	Відображається надходження коштів, отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством.	
надходження від продажу активів	3010	Відображаються кошти від реалізації матеріальних активів (крім необоротних активів).	
інші надходження від обмінних операцій	3015	Відображаються інші надходження від операційної діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3000-3010 Звіту про рух грошових коштів.	
Надходження від необмінних операцій:			
податкові надходження	3020	Не заповнюється розпорядником бюджетних коштів.	
неподаткові надходження	3025	Не заповнюється розпорядником бюджетних коштів.	
трансферти, з них:	3030	Відображаються кошти трансфертів, отримані суб'єктом державного сектору.	
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031	Відображаються кошти трансфертів, отримані від органів державного управління.	
надходження до державних цільових фондів	3040	Не заповнюється розпорядником бюджетних коштів.	
інші надходження від необмінних операцій	3045	Відображаються інші надходження від операційної діяльності за необмінними операціями, не включені до попередніх статей 3020-3040 Звіту про рух грошових коштів, зокрема кошти розпорядників бюджетних коштів від безоплатно отриманих активів, робіт (послуг), в тому числі надходження в натуральній формі.	
Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями	3050	Відображаються надходження готівкових коштів та грошових документів у касу суб'єкта державного сектору, коштів у дорозі.	
Інші надходження	3090	Відображаються надходження коштів, отриманих суб'єктом державного сектору у тимчасове розпорядження, які підлягають подальшому їх розподілу, виплаті працівникам, перерахуванню за призначенням.	
Усього надходжень від операційної діяльності	3095	Сума рядків 3000, 3005, 3010, 3015, 3020, 3025, 3030, 3040, 3045, 3090.	
Витрати за обмінними операціями:			
витрати на виконання бюджетних програм	3100	Відображається використання коштів на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень,	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
		визначених законодавством.	
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	Відображається використання коштів, пов'язане з організацією та наданням послуг, виготовленням продукції, виконанням робіт.	
витрати з продажу активів	3115	Відображається використання коштів, пов'язане з реалізацією активів.	
інші витрати за обмінними операціями	3120	Відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за обмінними операціями, не включене до попередніх статей 3100-3115 Звіту про рух грошових коштів.	
Витрати за необмінними операціями:			
трансферти, з них:	3125	Відображається використання коштів за наданими трансфертами.	
кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	Відображається використання коштів за наданими трансфертами органам державного управління інших рівнів.	
інші витрати за необмінними операціями	3130	Відображається використання коштів на інші напрями операційної діяльності за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів.	
Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями	3135	Відображається використання готівкових коштів, грошових документів з каси суб'єкта державного сектору та зарахування коштів у дорозі на відповідні рахунки.	
Інші витрати	3180	Відображається використання коштів, отриманих у тимчасове розпорядження, на подальший їх розподіл, виплати працівникам, перерахування за призначенням.	
Усього витрат від операційної діяльності	3190	Сума рядків 3100, 3110, 3115, 3120, 3125, 3130, 3180.	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	Відображається результат руху коштів від операційної діяльності. Рядок 3095 мінус рядок 3190.	

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

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».

Відокремлення операцій, що є результатом інвестиційної діяльності розпорядника бюджетних коштів, є важливим, тому що інформація про такі операції показує, якою мірою розпорядник бюджетних коштів витрачає грошові кошти на придбання активів, за рахунок використання яких в майбутньому отримуються доходи та грошові кошти. Приклади руху коштів в результаті інвестиційної діяльності наведено в таблиці 3.4.3.

Приклади руху грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності

Надходження	Видатки
1	2
Реалізація основних засобів та інших необоротних активів за грошові кошти	Придбання основних засобів та інших необоротних активів за грошові кошти
Реалізація акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств	Придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств
Надходження коштів, які спрямовуються на придбання (створення) необоротних активів.	Придбання (створення) довгострокових біологічних активів

Порядок заповнення розділу II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» представлено у таблиці 3.4.4.

Розкриття інформації за статтями у розділі II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від продажу:			
фінансових інвестицій	3200	Відображаються надходження коштів від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств.	
основних засобів	3205	Відображаються надходження коштів від продажу основних засобів, крім надходжень від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету.	
інвестиційної нерухомості	3210	Відображаються надходження коштів від продажу інвестиційної нерухомості.	
нематеріальних активів	3215	Відображаються надходження коштів від продажу нематеріальних активів.	
незавершених капітальних інвестицій	3220	Відображаються надходження коштів від продажу незавершених капітальних інвестицій.	
довгострокових біологічних активів	3225	Відображаються надходження коштів від продажу довгострокових біологічних активів.	
Надходження цільового фінансування	3230	Відображається надходження коштів, які спрямовуються на придбання (створення) необоротних активів.	
Інші надходження	3235	Відображаються інші надходження коштів від інвестиційної діяльності, не включені до попередніх статей 3200-3230 Звіту про рух грошових коштів.	
Усього надходжень від інвестиційної діяльності	3240	Сума рядків 3200 – 3235.	
Витрати на придбання:			
фінансових інвестицій	3245	Відображається використання коштів на придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств.	
основних засобів	3250	Відображається використання коштів на придбання (створення) основних засобів.	
інвестиційної нерухомості	3255	Відображається використання коштів на придбання (створення) інвестиційної нерухомості.	
нематеріальних активів	3260	Відображається використання коштів на придбання (створення) нематеріальних активів.	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
незавершених капітальних інвестицій	3265	Відображається використання коштів на придбання (створення) незавершених капітальних інвестицій.	
довгострокових біологічних активів	3270	Відображається використання коштів на придбання (створення) довгострокових біологічних активів	
Інші витрати	3285	Відображається інше використання коштів на інвестиційну діяльність, не включене до попередніх статей 3245-3270 Звіту про рух грошових коштів.	
Усього витрат від інвестиційної діяльності	3290	Сума рядків 3245 – 3285.	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	Відображається результат руху коштів від інвестиційної діяльності. Рядок 3240 мінус рядок 3290.	

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової 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»).

Розкриття інформації про рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності є важливим, оскільки воно надає інформацію щодо можливих вимог сплатити грошові кошти з боку кредиторів. Приклади руху коштів в результаті фінансової діяльності наведено в таблиці 3.4.5.

Таблиця 3.4.5.

Приклади руху грошових коштів у результаті фінансової діяльності

Надходження	Видатки
1	2
Грошові надходження від повернення раніше наданих кредитів	Витрачання грошових коштів на надання кредитів
надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань	Сплата грошових коштів за користування кредитами та іншими запозиченнями
надходження коштів у результаті отримання відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій	Погашення позик грошовими коштами

Порядок заповнення розділу III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності» представлено у таблиці 3.4.6.

Таблиця 3.4.6

Розкриття інформації за статтями у розділі III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності»

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
повернення кредитів	3300	Відображаються надходження коштів у результаті повернення раніше наданих кредитів	
отримання позик	3305	Відображаються надходження коштів у результаті утворення боргових зобов'язань (позик, векселів, облігацій, а також інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, не пов'язаних з операційною й інвестиційною діяльністю)	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
отримання відсотків (роялті)	3310	Відображаються надходження коштів у результаті отримання відсотків, роялті, дивідендів, операцій із кредитування і надання гарантій та кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право	
Інші надходження	3340	Відображаються інші надходження грошових коштів від фінансової діяльності за обмінними операціями, не включені до попередніх статей 3300-3310 Звіту про рух грошових коштів	
Усього надходжень від фінансової діяльності	3345	Сума рядків 3300 - 3340	
Витрати на:			
надання кредитів	3350	Відображаються суми витрачених грошових коштів на надання кредитів	
погашення позик	3355	Відображаються витрачання грошових коштів для погашення отриманих позик	
сплату відсотків	3360	Відображаються суми грошових коштів, використаних на сплату відсотків за користування кредитами та іншими запозиченнями згідно із законодавством	
Інші витрати	3380	Відображаються інші кошти, використані на фінансову діяльність, які не включені до попередніх статей 3350-3360 Звіту про рух грошових коштів	
Коригування	3385	Не заповнюється розпорядником бюджетних коштів.	
Усього витрат від фінансової діяльності	3390	Сума рядків 3350 – 3385	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	Відображається результат руху коштів від фінансової діяльності. Рядок 3345 мінус рядок 3390	

Підсумкова частина Звіту про рух грошових коштів

Окрім зазначених рядків Звіт про рух грошових коштів передбачає заповнення таких рядків, як «Чистий рух коштів за звітний період», «Залишок коштів на початок року», «Залишок коштів отриманий», «Залишок коштів перерахований», «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів» та «Залишок коштів на кінець року».

Порядок заповнення зазначених рядків представлено у таблиці 3.4.7.

Таблиця 3.4.7

Розкриття інформації підсумкової частини Звіту про рух грошових коштів

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий рух коштів за звітний період	3400	Відображається сума різниць між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
		«Чистий рух коштів від фінансової діяльності». Сума рядків 3195, 3295, 3395, 3050 мінус рядок 3135.	
Залишок коштів на початок року	3405	Відображається залишок грошових коштів та їх еквівалентів на початок року, наведений у Балансі. Сума рядків 1160, 1165, 1170, 1175 граfi 3 форми № 1-дс.	
Залишок коштів отриманий	3410	Відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), отримана від суб'єкта державного сектору відповідно до законодавства України у звітному періоді і не може бути віднесена на збільшення надходжень звітного періоду.	
Залишок коштів перерахований	3415	Відображається сума грошових коштів минулого звітного періоду (року), перерахована відповідно до законодавства України у звітному періоді (повернена суб'єкту державного сектору, що надав ці кошти, тощо) і не є використанням цих коштів, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного періоду.	
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3420	Відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках або зі знаком «-») залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.	
Залишок коштів на кінець року	3425	Наводиться різниця між сумами грошових надходжень і використаних коштів, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період», «Залишок коштів отриманий», «Залишок коштів перерахований» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в Балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду. Сума рядків 1160, 1165, 1170, 1175 граfi 4 форми № 1-дс, або Рядок 3400 плюс рядок 3405 плюс рядок 3410 мінус рядок 3415 плюс або мінус рядок 3420.	

У Звіті про рух грошових коштів **довідково наводиться інформація** про операції в натуральній формі:

у рядку «*Надходження в натуральній формі» відображається безкоштовне отримання активів, послуг (робіт) у грошовому виразі;

у рядку «*Витрати в натуральній формі» відображається витрачання активів, послуг (робіт) у натуральній формі в грошовому виразі.



Приклад 3.4.1

Установа на початок звітного періоду мала такі залишки на субрахунок 2211 «Готівка у національній валюті» - 850 грн., 2313 «Реєстраційні рахунки» - 88 000 грн.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Протягом звітного періоду (2020 року) були здійснені наступні господарські операції, які відображають рух грошових коштів в установі:

№ з/п	Господарські операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримано цільове фінансування для придбання кондиціонера	2313	5411	8 000
2.	Отримано благодійні внески	2313	7511	5 000
3.	Отримано бюджетні асигнування	2313	7011	21 000
4.	Видано в під звіт з рахунку загального фонду кошти на господарські потреби	2116	2313	127
5.	Виплачена заробітну плату працівникам установи	6511	2313	35 480
6.	Сплачено податки до бюджету	6311	2313	2 000
7.	Перераховано працівнику на картковий рахунок перевитрату коштів на господарські потреби	2116	2313	73
8.	Перераховано кошти постачальнику за кондиціонер	6211	2313	8 000
9.	Сплачено рахунки за поточний ремонт	6211	2313	25 500

За даними господарських операцій складено Звіт про рух грошових коштів.

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

за 2020 рік

Форма № 3-дс

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від обмінних операцій:		-	
бюджетні асигнування	3000	21 000	
надходження від надання послуг (виконання робіт)	3005	-	
надходження від продажу активів	3010	-	
інші надходження від обмінних операцій	3015	-	
Надходження від необмінних операцій:		-	
податкові надходження	3020	-	
неподаткові надходження	3025	-	
трансферти, з них:	3030	-	
кошти трансфертів, отримані від органів державного управління	3031	-	
надходження до державних цільових фондів	3040	-	
інші надходження від необмінних операцій	3045	5 000	
Надходження грошових коштів за внутрішніми операціями	3050	-	
Інші надходження	3090	-	
Усього надходжень від операційної діяльності	3095	26 000	
Витрати за обмінними операціями:		-	
витрати на виконання бюджетних програм	3100	63 180	
витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)	3110	-	
витрати з продажу активів	3115	-	
інші витрати за обмінними операціями	3120	-	
Витрати за необмінними операціями:		-	
трансферти, з них:	3125	-	
кошти трансфертів органам державного управління інших рівнів	3126	-	
інші витрати за необмінними операціями	3130	-	
Витрати грошових коштів за внутрішніми операціями	3135	-	
Інші витрати	3180	-	
Усього витрат від операційної діяльності	3190	63 180	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	-37 180	
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від продажу:			
фінансових інвестицій	3200	-	
основних засобів	3205	-	
інвестиційної нерухомості	3210	-	
нематеріальних активів	3215	-	

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

незавершених капітальних інвестицій	3220	-	
довгострокових біологічних активів	3225	-	
Надходження цільового фінансування	3230	8 000	
Інші надходження	3235	-	
Усього надходжень від інвестиційної діяльності	3240	8 000	
Витрати на придбання:			
фінансових інвестицій	3245	-	
основних засобів	3250	8 000	
інвестиційної нерухомості	3255	-	
нематеріальних активів	3260	-	
незавершених капітальних інвестицій	3265	-	
довгострокових біологічних активів	3270	-	
Інші витрати	3285	-	
Усього витрат від інвестиційної діяльності	3290	8 000	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	-	
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
повернення кредитів	3300	-	
отримання позик	3305	-	
отримання відсотків (роялті)	3310	-	
Інші надходження	3340	-	
Усього надходжень від фінансової діяльності	3345	-	
Витрати на:		-	
надання кредитів	3350	-	
погашення позик	3355	-	
сплату відсотків	3360	-	
Інші витрати	3380	-	
Коригування	3385	-	
Усього витрат від фінансової діяльності	3390	-	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	-	
Чистий рух коштів за звітний період	3400	-37 180	
Залишок коштів на початок року	3405	88 850	
Залишок коштів отриманий	3410		
Залишок коштів перерахований	3415		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3420		
Залишок коштів на кінець року	3425	51 670	

3.5. Звіт про власний капітал



Методологічні засади формування **Звіту про власний капітал** (форма № 4-дс) у складі фінансової звітності визначають:

- ✚ НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»;
- ✚ НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»;
- ✚ Порядок № 307;
- ✚ Методичні рекомендації № 1170

Звіт про власний капітал (форма № 4-дс) є четвертою формою фінансової звітності, де відображаються зміни у складі власного капіталу та фінансового результату суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду.

Названий вище звіт розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів складають і подають **у складі річної фінансової та консолідованої фінансової звітності** за формою згідно з додатком 4 до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» (див. рис. 3.1.1).



Власний капітал - різниця між активами і зобов'язаннями суб'єкта державного сектору

У звіті про власний капітал відображається профіцит/дефіцит, що склався у звітному періоді в результаті діяльності суб'єкта державного сектору.

Структура звіту представлена на рис. 3.5.1.

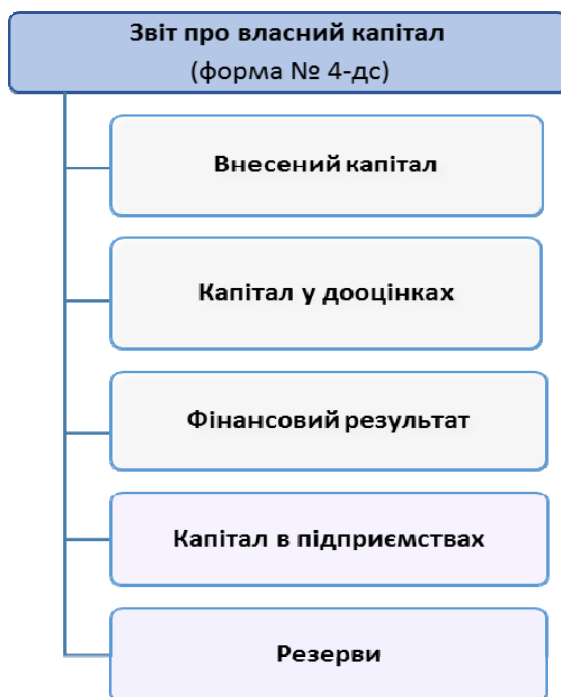


Рис. 3.5.1. Структура форми № 4 -дс

Звіт про власний капітал має певний взаємозв'язок з даними інших форм річної фінансової звітності, зокрема, з Балансом та Звітом про фінансові результати. Тому для складання Звіту про власний капітал необхідно мати підготовлені дані бухгалтерського обліку, заповнений Баланс і Звіт про фінансові результати.

Звіт складається у формі шахової таблиці в розрізі статей, які включаються до складу першого розділу пасиву балансу та причин їх зміни. Шаховий принцип побудови

звіту передбачає розміщення по горизонталі елементів (статей) власного капіталу, а по вертикалі — основних операцій, які можуть призвести до зміни окремих статей і власного капіталу в цілому.

Дані в графах 3-9 наводяться у дужках або зі знаком мінус, якщо такі показники призводять до зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Розкриття статей звіту про власний капітал здійснюється згідно з Порядком № 307.

Заповнення звіту про власний капітал

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділів звіту про власний капітал узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.5.1 та 3.5.6.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Порядок заповнення статей «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» представлено у таблиці 3.5.1.

Таблиця 3.5.1

Розкриття інформації за статтями «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року»

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Капітал у дооцінках	Фінансовий результат	Капітал у підприємствах	Резерви	Цільове фінансування	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на початок року	4000	Відображають суми власного капіталу на початок (не скоригований залишок) року. Дані рядків 1400 - 1450 графи 3 форми № 1-дс або Дані рядку 4310 графи 3 - 8 відповідно (з урахуванням вписуваних граф) форми № 4-дс (за попередній рік)						Алгебраїчна сума граф 3 - 8
Коригування:								
Зміна облікової політики	4010	Відображаються суми коригувань, передбачених НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» та інші зміни фінансового результату (коригування результату виконання кошторису на суму витрат, які включаються до первісної вартості основних засобів, тощо)						Алгебраїчна сума граф 3 - 8
Виправлення помилок	4020							Алгебраїчна сума граф 3 - 8
Інші зміни	4030							Алгебраїчна сума граф 3 - 8
Скоригований залишок на початок року	4090	відображається залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань. Дані рядків 1400 – 1450 графи 3 відповідно (якщо у звітному періоді не встановлено помилок за минулі роки) (з урахуванням вписуваних рядків) форми № 1-дс (на 31 грудня звітного року), або Алгебраїчна сума рядків 4000 - 4030 графи 3 - 8 відповідно форми № 4-дс						Алгебраїчна сума граф 3 - 8
Залишок на кінець року	4310	Визначається з огляду на скоригований залишок капіталу на початок року (рядок 4090) і підсумки змін у капіталі (рядок 4300). Алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300 графи 3 - 9 відповідно (з урахуванням вписуваних граф) форми № 4-дс, або Рядки 1400 - 1450 графи 4 відповідно (з урахуванням вписуваних рядків) форми № 1-дс						Алгебраїчна сума граф 3 - 8

Для відображення внесеного капіталу, сформованого за відповідними рішеннями органів управління суб'єкта державного сектору застосовується **рахунок 51 «Внесений капітал»** Плану рахунків.

За кредитом рахунку відображається збільшення внесеного капіталу, за дебетом - його зменшення (вилучення) та віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких у попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Збільшення капіталу відображається внаслідок оприбуткування активів, закріплених на праві оперативного управління за розпорядником бюджетних коштів за рішеннями органу управління, на суму цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, виділеного з відповідного бюджету.

Зменшення капіталу відображається внаслідок операцій з вилучення активів за рішенням органу управління, а також віднесення до накопичених фінансових результатів вартості необоротних активів при їх списанні, на суму яких в попередніх звітних періодах було збільшено капітал.

Порядок заповнення статей **Звіту про власний капітал** в частині відображення змін протягом року у внесеному капіталі представлено у таблиці 3.5.2.

Таблиця 3.5.2

Розкриття інформації за статтями Звіту про власний капітал в частині відображення змін у внесеному капіталі протягом року

Стаття	Код рядка	Внесений капітал
1	2	3
Інші зміни в капіталі	4290	Відображаються інші зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал. Дані наводяться підсумовуванням і відніманням річних оборотів по субрахунку 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів».
Разом змін у капіталі	4300	Наводиться підсумок змін у складі внесеного капіталу суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290. Тобто, алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300 графи 3 (з урахуванням вписуваних граф).

Для відображення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних, нематеріальних і фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством, застосовуються дані рахунок **53 «Капітал у дооцінках» Плану рахунків**.

За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у дооцінках, за дебетом рахунку відображається зменшення капіталу у дооцінках або віднесення на фінансовий результат.

Порядок заповнення статей Звіту про власний капітал в частині відображення змін протягом року у капіталі у дооцінках представлено у таблиці 3.4.3.

Таблиця 3.5.3

Розкриття інформації за статтями Звіту про власний капітал в частині відображення змін у капіталі у дооцінках протягом року

Стаття	Код рядка	Капітал у дооцінках
1	2	3
Переоцінка активів:		
Дооцінка (уцінка) основних засобів	4100	Відображаються суми дооцінок (уцінок) основних засобів протягом звітного періоду, які здійснюють у випадках, передбачених законодавством.
Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій	4110	Відображаються суми дооцінок (уцінок) незавершених капітальних інвестицій протягом звітного періоду, які здійснюють у випадках, передбачених законодавством.
Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	4120	Відображаються суми дооцінок (уцінок) нематеріальних активів протягом звітного періоду, які здійснюють у випадках, передбачених законодавством.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Стаття	Код рядка	Капітал у дооцінках
1	2	3
Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів	4130	Відображаються суми дооцінок (уцінок) довгострокових біологічних активів протягом звітного періоду, які здійснюються у випадках, передбачених законодавством.
Інші зміни в капіталі	4290	Відображаються інші зміни у складі капіталу у дооцінках суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал. Наприклад, отримання безоплатно переданих основних засобів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, які були дооцінені, або вибуття активів, які були дооцінені, тощо.
Разом змін у капіталі	4300	Наводиться підсумок змін у складі капіталу в дооцінках суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290. Тобто, алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300 графи 4 (з урахуванням вписуваних граф).

Узагальнення інформації про результати виконання кошторису розпорядниками бюджетних коштів відображається на **рахунку 55 «Фінансовий результат»** Плану рахунків.

За кредитом 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.

За дебетом рахунку ведеться облік суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та віднесення сум профіциту звітного періоду до накопичених фінансових результатів,

Порядок заповнення статей **Звіту про власний капітал** в частині відображення змін фінансового результату протягом року представлено у таблиці 3.5.4.

Таблиця 3.5.4

Розкриття інформації за статтями Звіту про власний капітал в частині відображення змін фінансового результату протягом року

Стаття	Код рядка	Фінансовий результат
1	2	3
Профіцит/дефіцит за звітний період	4200	Відображається сума профіциту або дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати. Дані рядку 2390 графи 3 форми № 2-дс
Інші зміни в капіталі	4290	Відображаються інші зміни фінансового результату суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал. Наприклад, коригування результату 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 НП(С)БОДС, та віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів при їх списанні, тощо
Разом змін у капіталі	4300	Наводиться підсумок змін фінансового результату суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

		всіх змін, відображених у статтях 4100-4290. Тобто, алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300 графи 5 (з урахуванням вписуваних граф)
--	--	--

Для відображення узагальнення **інформації про капітал у формі внесків** у підприємства комунального сектору економіки, що належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, акцій, часток (паїв) застосовую **рахунок 52 «Капітал у підприємствах»** Плану рахунків.

За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу у підприємствах, за дебетом - його зменшення (вилучення).

Порядок заповнення статей **Звіту про власний капітал** в частині відображення змін у капіталі у підприємствах протягом року представлено у таблиці 3.5.5.

Таблиця 3.5.5

Розкриття інформації за статтями Звіту про власний капітал в частині відображення змін у капіталі у підприємствах протягом року

Стаття	Код рядка	Капітал у підприємствах
1	2	3
Збільшення капіталу в підприємствах	4210	Наводяться дані про збільшення капіталу внаслідок операцій з отримання до сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств комунального сектору економіки, збільшення розміру власного капіталу підприємств, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, та придбання фінансових інвестицій
Зменшення капіталу в підприємствах	4220	Наводяться дані про зменшення капіталу в підприємствах внаслідок операцій із вилучення зі сфери управління суб'єкта державного сектору підприємств комунального секторів економіки, зменшення розміру власного капіталу у підприємствах, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, та вибуття фінансових інвестицій
Інші зміни в капіталі	4290	Відображаються інші зміни у капіталі у підприємствах суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал
Разом змін у капіталі	4300	Наводиться підсумок змін у капіталі у підприємствах суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290. Тобто, алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300 графи 6 (з урахуванням вписуваних граф)



Графа 7 «Резерви» за всіма рядками **Звіту про власний капітал** розпорядниками бюджетних коштів **не заповнюється**, оскільки формування резервного капіталу здійснюється державними цільовими фондами відповідно до законодавства.

Для відображення в обліку **інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення**, зокрема коштів, які спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо), на будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; на придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо, застосовують **рахунок 54 «Цільове фінансування»** Плану рахунків.

За кредитом рахунку відображається отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування на суму поточних

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

витрат, що включаються до вартості об'єкта необоротного активу згідно із законодавством.

За дебетом рахунку відображається зменшення цільового фінансування на створення (придбання) необоротних активів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів та державним цільовим фондом.

Порядок заповнення статей **Звіту про власний капітал** в частині відображення змін цільового фінансування протягом року представлено у таблиці 3.5.6.

Таблиця 3.5.6

Розкриття інформації за статтями Звіту про власний капітал в частині відображення змін цільового фінансування протягом року

Стаття	Код рядка	Цільове фінансування
1	2	3
Інші зміни в капіталі	4290	Відображаються інші зміни цільового фінансування суб'єкта державного сектору, не вказані у попередніх статтях 4010-4030 Звіту про власний капітал. Дані наводяться підсумовуванням і відніманням річних оборотів по субрахунку 5411 «Цільове фінансування»
Разом змін у капіталі	4300	Наводиться підсумок змін цільового фінансування суб'єкта державного сектору за звітний період, що визначається як сума всіх змін, відображених у статтях 4100-4290. Тобто, алгебраїчна сума рядків 4090 і 4300 графи 8 (з урахуванням вписуваних граф)

Важливою технічною особливістю заповнення **Звіту про власний капітал** є порядок відображення сум за правилом складання оборотно-шахової відомості, коли сума змін наводиться на перетині граф (де містяться складові власного капіталу) та рядків (де зазначаються причини змін власного капіталу) форми. Це підсилює аналітичні можливості звітної форми.

Тобто, у графі 9 «Разом» **Звіту про власний капітал** наводиться алгебраїчна сума граф 3 - 8 відповідно (з урахуванням вписуваних граф).



Приклад 3.5.1

Установа на початок звітнього періоду мала такі залишки на субрахунку 5111 «Внесений капітал у розпорядників бюджетних коштів» - 542 000 грн., 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» - 190 000 грн., 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» - 149 000 грн. Протягом звітнього періоду були здійснені наступні господарські операції, які відображають зміну власного капіталу в установі:

№ з/п	Господарські операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1.	Отримано цільове фінансування для придбання кондиціонера	2313	5411	8 000
2.	Віднесення на накопичений результат внесеного капіталу при списанні шафи	5111	5512	5 000
3.	Введено в експлуатацію кондиціонер			
	- первісна вартість	1014	1311	8 000
	водночас	5411	5111	8 000
4.	Відображені зміни в капіталі при внесенні до статутного капіталу державного підприємства	5111	5212	30 000
	автомобіль	5111	5512	20 000

Сума дефіциту за звітний період зі Звіту про фінансові результати становить – 3 801 грн. Заповнення **Звіту про власний капітал** здійснюється наступним чином.

Фрагмент заповненого Звіту про власний капітал

ЗВІТ ПРО ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ

за 2020 рік

Форма № 4-дс

Стаття	Код рядка	Внесений капітал	Капітал у дооцінках	Фінансовий результат	Капітал у підприємствах	Резерви	Цільове фінансування	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Залишок на початок року	4000	542 000		149 000			190 000	881 000
Коригування:								
Зміна облікової політики	4010							
Виправлення помилок	4020							
Інші зміни	4030							
Скоригований залишок на початок року	4090	542 000		149 000			190 000	881 000
Переоцінка активів:								
Дооцінка (уцінка) основних засобів	4100							
Дооцінка (уцінка) незавершених капітальних інвестицій	4110							
Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів	4120							
Дооцінка (уцінка) довгострокових біологічних активів	4130							
Профіцит/дефіцит за звітний період	4200			-3 801				-3 801
Збільшення капіталу в підприємствах	4210				30 000			30 000
Зменшення капіталу в підприємствах	4220							
Інші зміни в капіталі	4290	-47 000		25 000				-22 000
Разом змін у капіталі	4300	-47 000		21 199	30 000			4 199
Залишок на кінець року	4310	495 000		170 199	30 000		190 000	885 199

3.6. Примітки до річної фінансової звітності



Типова форма **Приміток до річної фінансової звітності** (форма № 5-дс) у складі фінансової звітності затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977

Однією зі складових фінансової звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів за звітний період установи, є **примітки до фінансової звітності**. У них відображаються показники та пояснення, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація.



Примітки до річної фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними НП(С)БОДС

Структура Приміток до фінансової звітності складається з тринадцяти розділів, а саме:

- **Розділ I.** Основні засоби;
- **Розділ II.** Нематеріальні витрати;
- **Розділ III.** Капітальні інвестиції;
- **Розділ IV.** Виробничі запаси;
- **Розділ V.** Фінансові інвестиції;
- **Розділ VI.** Зобов'язання;
- **Розділ VII.** Дебіторська заборгованість;
- **Розділ VIII.** Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів;
- **Розділ IX.** Доходи та витрати;
- **Розділ X.** Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей;
- **Розділ XI.** Будівельні контракти;
- **Розділ XII.** Біологічні активи;
- **Розділ XIII.** Розшифрування позабалансових рахунків.

Типова форма фінансової звітності № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» застосовується розпорядниками коштів місцевих бюджетів, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за НП(С)БОДС.

Заповнення Приміток до річної фінансової звітності

Розділ I. Основні засоби

У розділі I розкривається інформація за кожною групою основних засобів, що перебувають на балансі установи.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу I. Основні засоби узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.1.

Розкриття інформації за статтями розділу I. Основні засоби

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
<i>Залишок на початок року</i>		
первісна (переоцінена) вартість	3	Рядок 010 – залишок на початок року по субрахунку 1010. Рядок 020 – залишок на початок року по субрахунку 1011. Рядок 030 – залишок на початок року по субрахунку 1012. Рядок 040 – залишок на початок року по субрахунку 1013. Рядок 050 – залишок на початок року по субрахунку 1014. Рядок 060 – залишок на початок року по субрахунку 1015. Рядок 070 – залишок на початок року по субрахунку 1016. Рядок 080 – залишок на початок року по субрахунку 1017. Рядок 090 – залишок на початок року по субрахунку 1018. Рядок 100 – залишок на початок року по субрахунку 1111. Рядок 110 – залишок на початок року по субрахунку 1112. Рядок 120 – залишок на початок року по субрахунку 1113. Рядок 130 – залишок на початок року по субрахунку 1114. Рядок 140 – залишок на початок року по субрахунку 1115. Рядок 150 – залишок на початок року по субрахунку 1116. Рядок 160 – залишок на початок року по субрахунку 1117. Рядок 170 – залишок на початок року по субрахунку 1118. Рядок 180 - рядки 1001 плюс 1011 графи 3 форми № 1-дс, або алгебраїчна сума рядків 010 - 170 графи 3
знос	4	У рядках 020 і 160 проставляють прочерк, оскільки вартість земельних ділянок і природних ресурсів не амортизують. У рядку 010 наводять залишок на початок року за субрахунком 1414. У рядках 030 — 090 наводять залишок на початок року за субрахунком 1411 (у розрізі груп основних засобів). У рядках 100 — 150, 170 наводять залишок на початок року за субрахунком 1412 (у розрізі груп інших необоротних матеріальних активів). Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 4, або рядок 1002 плюс рядок 1012 графа 3 форми № 1-дс
Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)		
первісна (переоцінена) вартість	5	У рядках 010 — 090, 150 наводять суму проведеної протягом звітного року дооцінки (уцінки) первісної (переоціненої) вартості основних засобів (за їх групами). Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 5
знос	6	У рядках 010 — 090, 150 відображають зміну суми зносу основних засобів у зв'язку з їх дооцінкою (уцінкою). Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 6
Вибуття за звітний рік		

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
первісна (переоцінена) вартість	7	У рядках 010 — 170 відображають вибуття об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості і інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп) унаслідок продажу, безоплатної передачі, списання через невідповідність критеріям визнання активом тощо Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 7
накопичена амортизація	8	У рядках 010 — 170 відображають суми нарахованої амортизації, нарахованої на об'єкт основних засобів, інвестиційної нерухомості і інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп) унаслідок продажу, безоплатної передачі, списання через невідповідність критеріям визнання активом тощо. Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 8
Надійшло за рік		
первісна (переоцінена) вартість	9	У рядках 010 — 170 відображають надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп). Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 9
знос	10	У рядках 010 — 170 відображають суми зносу об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп), які надійшли до установи протягом року. Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 10
Зменшення/відновлення корисності	11	У рядках 010 — 170 відображають суми зменшення/відновлення корисності об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп). Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 11
Нарахована амортизація за звітний рік	12	У рядках 010, 030 — 150, 170 відображають суму нарахованої за рік амортизації на об'єкти основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп). У рядках 020 та 160 проставляють прочерк або нулі, оскільки вартість земельних ділянок і природних ресурсів не амортизують. Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 12
Інші зміни за рік		
первісна (переоцінена) вартість	13	У рядках 010 — 170 відображають зміни первісної вартості об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп), не відображені в графах 5 — 11. Наприклад, наводять вартість поліпшень об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
		Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 13
знос	14	У рядках 010, 030 — 150, 170 відображають зміни суми зносу на об'єкти основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп), не відображені в графах 5 — 12. У рядках 020 та 160 проставляють прочерк або нулі, оскільки вартість земельних ділянок і природних ресурсів не амортизують. Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 14
Залишок на кінець року		
первісна (переоцінена) вартість	15	Рядки 010 - 180 складаються з даних графи 3, плюс або мінус графа 5, мінус графа 7, плюс графа 9, плюс або мінус графа 13. Рядок 010 повинен відповідати показнику рядку 1011 графа 4 форми № 1-дс. Сума рядків 020 – 170 повинна відповідати показнику рядку 1001 форми № 1-дс. Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 15
знос	16	Рядки 010 – 180 складаються з даних графи 4, плюс або мінус графа 6, мінус графа 8, плюс графа 10, мінус або плюс графа 11, плюс графа 12, плюс або мінус графа 14. Рядок 010 повинен відповідати показнику рядку 1012 графа 4 форми № 1-дс Сума рядків 020 – 170 повинна відповідати показнику рядку 1002 форми № 1-дс. Рядок 180 складається з алгебраїчної суми рядків 010 - 170 графи 16.
Діапазон корисного використання		
від	17	Відображається найменший діапазон корисного використання об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп)
до	18	Відображається найбільший діапазон корисного використання об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних матеріальних активів (у розрізі їх груп)

Крім того, у розділі I із показників рядка 180 графи 7 наводять вартість основних засобів, які вибули внаслідок:

- безоплатної передачі (внутрівідомча передача) (рядок 181);
- безоплатної передачі (крім внутрівідомчої передачі) (рядок 182);
- продажу (рядок 183);
- крадіжки, нестачі (рядок 184)
- списання як непридатні (рядок 185).

3 показників рядка 180 графи 9 наводять збільшення вартості основних засобів у результаті:

- придбання (рядок 186);

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
		року дооцінки (уцінки) первісної вартості нематеріальних активів (за їх групами). Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 5
накопичена амортизація	6	У рядках 200 — 250 відображають зміну суми накопиченої амортизації нематеріальних активів у зв'язку з їх дооцінкою (уцінкою). Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 6
Вибуття за звітний рік		
первісна (переоцінена) вартість	7	У рядках 200 — 250 відображають вибуття об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп) унаслідок продажу, безоплатної передачі, списання через невідповідність критеріям визнання активом тощо. Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 7.
накопичена амортизація	8	У рядках 200 — 250 відображають суми накопиченої амортизації, нарахованої на об'єкти нематеріальних активів (у розрізі їх груп) унаслідок продажу, безоплатної передачі, списання через невідповідність критеріям визнання активом тощо. Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 8.
Надійшло за рік		
первісна (переоцінена) вартість	9	У рядках 200 — 250 відображають надходження придбаних, створених, безоплатно отриманих об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп). Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 9.
накопичена амортизація	10	У рядках 200 — 250 відображають суми амортизації об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп), які надійшли до установи протягом року. Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 10
Зменшення/відновлення корисності	11	У рядках 200 — 250 відображають суми зменшення/відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп). Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 11
Нараховано амортизацію у звітному році	12	У рядках 200 — 250 відображають суму нарахованої за рік амортизації на об'єкти нематеріальних активів (у розрізі їх груп). Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 12
Інші зміни за рік		
первісна (переоцінена) вартість	13	У рядках 200 — 250 відображають зміни первісної вартості об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп), не відображені в графах 5 — 11. Наприклад, наводять вартість поліпшень об'єктів нематеріальних активів.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
		Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 13
накопичена амортизація	14	У рядках 200 — 250 відображають зміни суми накопиченої амортизації на об'єкти нематеріальних активів (у розрізі їх груп), не відображені в графах 5 — 12. Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 14
Залишок на кінець року		
первісна (переоцінена) вартість	15	Рядки 200 — 260 складаються з даних графи 3, плюс або мінус графа 5, мінус графа 7, плюс графа 9, плюс або мінус графа 13. Рядок 260 повинен відповідати показнику рядку 1021 графи 4 форми № 1-дс. Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 15
накопичена амортизація	16	Рядок 260 повинен відповідати показнику рядку 1022 графи 4 форми № 1-дс. Рядок 260 складається з алгебраїчної суми рядків 200 - 250 графи 16
Діапазон корисного використання		
від	17	Відображається найменший діапазон корисного використання об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп)
до	18	Відображається найбільший діапазон корисного використання об'єктів нематеріальних активів (у розрізі їх груп)

Крім того, з **рядка 260 графи 15** додатково розкривається інформація про:

- вартість безоплатно отриманих нематеріальних активів (рядок 261);
- вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (рядок 262);
- вартість оформлених у заставу нематеріальних активів (рядок 263);
- вартість нематеріального активу з невизначеним строком корисності використання (рядок 264).

З рядка 260 графи 16 наводиться інформація про:

- ✓ накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності (рядок 265);
- ✓ накопичена амортизація переданих у заставу нематеріальних активів (рядок 266).

Розділ III. Капітальні інвестиції

У розділі III розкривається інформація про суми капітальних інвестицій, тобто витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, здійснених за рік, із зазначенням балансової вартості таких інвестицій на кінець року.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу III узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.3.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
		Рядок 500 складається з алгебраїчної суми рядків 360 - 490 графи 3.
Вибуття		
усього	4	У рядках 360 - 490 відображають вибуття об'єктів виробничих запасів, інших нефінансових активів та виробництво (у розрізі їх груп) унаслідок використання, продажу, безоплатної передачі, списання через невідповідність критеріям визнання активом тощо. Рядок 500 складається з алгебраїчної суми рядків 360 - 490 графи 4.
з них витрачено на потреби установи	5	У рядках 360 - 490 відображають об'єкти виробничих запасів, інших нефінансових активів та виробництво (у розрізі їх груп), витрачених на потреби установи. Рядок 500 складається з алгебраїчної суми рядків 360 - 490 графи 5.
Балансова вартість на кінець року	6	У рядках 360 - 490 відображають балансову вартість об'єктів виробничих запасів, інших нефінансових активів та виробництво (у розрізі їх груп) на кінець року. Рядок 500 складається з алгебраїчної суми рядків 360 - 490 графи. Рядок 500 повинен відповідати показникам рядку 1050 плюс рядку 1060 графи 4 форми № 1-дс.
Зміна вартості на дату балансу		
збільшення до чистої вартості реалізації	7	У рядках 360 - 490 відображають збільшення об'єктів виробничих запасів, інших нефінансових активів та виробництво (у розрізі їх груп) до чистої вартості реалізації. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені до чистої вартості реалізації та є активами на дату балансу, надалі збільшується, але не більше суми попереднього зменшення, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів. Рядок 500 складається з алгебраїчної суми рядків 360 - 490 графи 7.
уцінка	8	У рядках 360 - 490 відображають уцінку об'єктів виробничих запасів, інших нефінансових активів та виробництво (у розрізі їх груп). 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. Рядок 500 складається з алгебраїчної суми рядків 360 - 490 графи 8.

Крім того, додатково у розділі розкривається інформація з **рядка 500 графи 6** про балансова вартість запасів:

- оформлених у заставу (рядок 501);
- переданих на комісію (рядок 502);
- переданих у переробку (рядок 503);
- відображених за чистою вартістю реалізації (рядок 504);
- відображених за відновлювальною вартістю (рядок 505).

Розділ V. Фінансові інвестиції

У розділі V розкривається інформація розкривають інформацію про зміну вартості фінансових інвестицій протягом року з відображенням їх балансової вартості на кінець звітного року.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу V узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.5.

Розкриття інформації за статтями розділу V. Фінансові інвестиції

Найменування граfi	№ граfi	Порядок заповнення
1	2	3
За рік		
довгострокові	3	Фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу більше дванадцяти місяців, що утримуються суб'єктом державного сектору не для продажу, визнаються довгостроковими фінансовими інвестиціями; Рядок 530 – за рік по субрахунку 2511. Рядок 540 – за рік по субрахунку 2512. Рядок 550 – за рік по субрахунку 2513. Рядок 560 – за рік по субрахунку 2514. Рядок 570 – за рік по субрахунку 2515. Рядок 580 складається з алгебраїчної суми рядків 530 - 570 граfi 3
поточні	4	Фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу не більше дванадцяти місяців, які призначені до продажу і можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент, визнаються поточними фінансовими інвестиціями. Рядки 530 та 540 - за рік по субрахунку 2611. Рядок 550 не заповнюється, оскільки показник не відноситься до поточних фінансових інвестицій. Рядок 560 – за рік по субрахунку 2612. Рядок 570 – за рік по субрахунку 2613. Рядок 580 складається з алгебраїчної суми рядків 530 - 570 граfi 4
Залишок на кінець року		
довгострокові	5	Рядок 530 – залишок на кінець року по субрахунку 2511. Рядок 540 – залишок на кінець року по субрахунку 2512. Рядок 550 – залишок на кінець року по субрахунку 2513. Рядок 560 – залишок на кінець року по субрахунку 2514. Рядок 570 – залишок на кінець року по субрахунку 2515. Рядок 580 складається з алгебраїчної суми рядків 530 - 570 граfi 5. Рядок 580 повинен відповідати показникам рядку 1110 граfi 4 форми № 1-дс
поточні	6	Рядки 530 та 540 - залишок на кінець року по субрахунку 2611. Рядок 550 не заповнюється, оскільки показник не відноситься до поточних фінансових інвестицій. Рядок 560 – залишок на кінець року по субрахунку 2612. Рядок 570 – залишок на кінець року по субрахунку 2613. Рядок 580 складається з алгебраїчної суми рядків 530 - 570 граfi 6. Рядок 580 повинен відповідати показникам рядку 1155 граfi 4 форми № 1-дс

Крім того, додатково наводиться інформація з **рядка 580 граfi 3** про втрати від зменшення корисності/доходи від відновлення корисності протягом року (рядок 581).

Також надається інформація з **рядка 1110 граfi 4 форми № 1-дс** про:

- ❖ *відображення довгострокових фінансових інвестицій:*
 - ✓ за собівартість (рядок 582);
 - ✓ за амортизованою собівартістю (рядок 583);
- ❖ *перелік підприємств, що належать до сфери управління (рядок 584):*

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

- ✓ найменування суб'єкта господарювання;
- ✓ ЄДРПОУ;
- ✓ розмір частки в капіталі таких підприємств (%);
- ❖ *учасників спільної діяльності наводять таку інформацію (рядок 585):*
 - ✓ перелік суб'єктів, з якими укладено договір про спільну діяльність (найменування суб'єкта господарювання, ЄДРПОУ, строк дії договору);
 - ✓ сума активів, переданих до спільної діяльності;
 - ✓ сума всіх зобов'язань, взятих для провадження спільної діяльності;
 - ✓ сума доходів і витрат спільної діяльності;
 - ✓ інформація про оператора спільної діяльності.

Додаткову інформацію про поточні фінансові інвестиції наводять з рядка 1155 графі 4 форми № 1-дс про:

- *відображення поточних фінансових інвестицій:*
 - ✓ за собівартість (рядок 586);
 - ✓ за амортизованою собівартістю (рядок 587);
- *перелік підприємств, що належать до сфери управління (рядок 588):*
 - ✓ найменування суб'єкта господарювання;
 - ✓ ЄДРПОУ;
 - ✓ розмір частки в капіталі таких підприємств (%);
- *учасників спільної діяльності наводять таку інформацію (рядок 589):*
 - ✓ перелік суб'єктів, з якими укладено договір про спільну діяльність (найменування суб'єкта господарювання, ЄДРПОУ, строк дії договору);
 - ✓ сума активів, переданих до спільної діяльності;
 - ✓ сума всіх зобов'язань, взятих для провадження спільної діяльності;
 - ✓ сума доходів і витрат спільної діяльності;
 - ✓ інформація про оператора спільної діяльності.

Розділ VI. Зобов'язання

У розділі VI розкривається інформація про наявність зобов'язань на початок і кінець звітного року з відображенням строків їх виконання за трьома основними групами: довгострокові (рахунок 60 «Довгострокові зобов'язання»), поточні (рахунки 61 «Поточна заборгованість за кредитами та позиками», 62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги», 63 «Розрахунки за податками і зборами», 64 «Інші поточні зобов'язання», 65 «Розрахунки з оплати праці», 66 «Зобов'язання за внутрішніми розрахунками») та доходи майбутніх періодів (рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів»)..

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу VI узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.6.

Таблиця 3.6.6

Розкриття інформації за статтями розділу VI. Зобов'язання

Найменування графі	№ графі	Порядок заповнення
1	2	3
Усього на початок року	3	<p>У рядку 600 наводяться на початок року довгострокові зобов'язання. Дані рядку 600 повинні відповідати даним рядків 1500 - 1520 графі 3 форми № 1-дс.</p> <p>У рядку 610 наводяться на початок року поточні зобов'язання. Дані рядку 610 повинні відповідати даним рядків 1530 – 1575 графі 3 форми № 1-дс.</p> <p>У рядку 620 наводяться на початок року доходи майбутніх періодів. Дані рядку 620 повинні відповідати даним рядку 1700 графі 3 форми № 1-дс.</p>

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
Усього на кінець року	4	У рядку 600 наводяться на кінець року довгострокові зобов'язання. Дані рядку 600 повинні відповідати даним рядків 1500 - 1520 графи 4 форми № 1-дс. У рядку 610 наводяться на кінець року поточні зобов'язання. Дані рядку 610 повинні відповідати даним рядків 1530 – 1575 графи 4 форми № 1-дс. У рядку 620 наводяться на кінець року доходи майбутніх періодів. Дані рядку 620 повинні відповідати даним рядку 1700 графи 4 форми № 1-дс.
У тому числі за строками		
до 12 місяців	5	У рядках 600 – 620 відображаються суми зобов'язань, строк погашення яких становить до 12 місяців.
більше 12 місяців	6	У рядках 600 – 620 відображаються суми зобов'язань, строк погашення яких становить більше 12 місяців.

Розділ VII. Дебіторська заборгованість

У розділі VII розкривається інформація щодо довгострокової (рахунок 20 «Довгострокова дебіторська заборгованість») та поточної (рахунок 21 «Поточна дебіторська заборгованість») дебіторської заборгованості бюджетних установ за звітний період залежно від строків її погашення (до 12 місяців, від 12 до 18 місяців і від 28 до 36 місяців).

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу VII узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.7.

Таблиця 3.6.7

Розкриття інформації за статтями розділу VII. Дебіторська заборгованість

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
Усього на кінець року	3	У рядку 650 наводиться на кінець року довгострокова дебіторська заборгованість. Дані рядку 650 повинні відповідати даним рядку 1100 графи 4 форми № 1-дс. У рядку 660 наводиться на кінець року поточна дебіторська заборгованість. Дані рядку 660 повинні відповідати сумі рядків 1120 – 1150 графи 4 форми № 1-дс.
У тому числі за строками погашення		
до 12 місяців	4	У рядках 650 та 660 відображаються суми дебіторської заборгованості, строк погашення якої становить до 12 місяців.
від 12 до 18 місяців	5	У рядках 650 та 660 відображаються суми дебіторської заборгованості, строк погашення якої становить від 12 до 18 місяців.
від 18 до 36 місяців	6	У рядках 650 та 660 відображаються суми дебіторської заборгованості, строк погашення якої становить від 18 до 36 місяців.

Додатково у рядку 661 відображається безнадійна дебіторська заборгованість, списана у звітному році.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Крім того, у рядку 662 відображається сума простроченої дебіторської заборгованості, а з неї:

- ✓ матеріали передано до суду, ведеться позовна робота;
- ✓ винесено рішення суду, виконавче провадження;
- ✓ проти дебітора порушено справу про банкрутство:

заборгованість заявлена та визнана;

заборгованість заявлена та не визнана;

заборгованість не заявлена;

➤ стосовно дебітора проведено державну реєстрацію припинення юридичної особи в результаті ліквідації.

Розділ VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів

У розділі VIII розкривається інформація щодо показників, наведених у розділі II Балансу (форма № 1-дс), зокрема зазначаються залишки грошових коштів та їх еквівалентів на початок та кінець звітного року в національній та іноземних валютах.

Показники даного розділу форми № 5-дс відображають інформацію не лише про обсяг готівкових коштів в національній і в іноземній валюті розпорядника бюджетних коштів, а й на яких рахунках вони перебувають – реєстраційних, інших рахунках в Казначействі, на поточних, інших поточних рахунках в установах банків.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу VIII узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.8.

Таблиця 3.6.8

Розкриття інформації за статтями розділу VIII. Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення	
		На початок звітного року	На кінець звітного року
1	2	3	4
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у національній валюті, у тому числі в:	670	Відображаються грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів у національній валюті на початок звітного року. Рядок 670 складається з алгебраїчної суми рядків 671 - 676 графи 3. Дані рядка 670 повинні відповідати даним рядка 1160 графи 3 форми № 1-дс	Відображаються грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів у національній валюті на кінець звітного року. Рядок 670 складається з алгебраїчної суми рядків 671 - 676 графи 4. Дані рядка 670 повинні відповідати даним рядка 1160 графи 4 форми № 1-дс
касі	671	Відображається залишок на початок звітного року готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору	Відображається залишок на кінець звітного року готівки в національній валюті та грошові документи в національній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору
казначействі на реєстраційних рахунках	672	Відображається залишок коштів на початок звітного року на реєстраційних рахунках в органах Казначейства	Відображається залишок коштів на кінець звітного року на реєстраційних рахунках в органах Казначейства
казначействі на інших рахунках	673	Відображається залишок на початок звітного року коштів на інших рахунках в органах Казначейства, кошти, які	Відображається залишок на кінець звітного року коштів на інших рахунках в органах Казначейства, кошти, які надходять у тимчасове

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення	
		На початок звітного року	На кінець звітного року
1	2	3	4
		надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням
установах банків на поточних та інших рахунках	674	Відображається залишок на початок року грошових коштів на поточних та інших рахунках у банку	Відображається залишок на кінець року грошових коштів на поточних та інших рахунках у банку
установах банків у тимчасовому розпорядженні	675	Відображається залишок на початок року коштів, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	Відображається залишок на кінець року коштів, які надходять у тимчасове розпорядження розпорядників бюджетних коштів і з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням
дорозі	676	Відображаються залишки на початок року коштів, які перераховані в останні дні звітного періоду на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному звітному періоді	Відображаються залишки на кінець року коштів, які перераховані в останні дні звітного періоду на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному звітному періоді
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті, у тому числі:	680	Відображаються залишок на початок року готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору, 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 з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням. Рядок 680 складається з алгебраїчної суми рядків 681 та 682 графи 3. Дані рядка 680 повинні відповідати даним рядка 1165 графи 3 форми № 1-дс	Відображаються залишок на кінець року готівки в іноземній валюті та грошові документи в іноземній валюті, що знаходяться в касі суб'єкта державного сектору, 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 з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням. Рядок 680 складається з алгебраїчної суми рядків 681 та 682 графи 4. Дані рядка 680 повинні відповідати даним рядка 1165 графи 4 форми № 1-дс
на поточних рахунках	681	Відображається залишок на початок року грошових коштів в іноземній валюті на поточних	Відображається залишок на кінець року грошових коштів в іноземній валюті на поточних рахунках у

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення	
		На початок звітного року	На кінець звітного року
1	2	3	4
		рахунках у банку	банку
інші кошти в іноземній валюті	682	Відображається залишок на початок року інших коштів в іноземній валюті на рахунках у банку	Відображається залишок на кінець року інших коштів в іноземній валюті на рахунках у банку

Розділ ІХ. Доходи та витрати

У розділі ІХ деталізується інформація, наведена у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-дс). Розділом передбачено окремі рядки для відображення сум за основними видами доходів, визнаних протягом звітного. Стосовно витрат, даний розділ розшифровує інші види витрат бюджетних установ, що виникали за звітний період, а саме «Інші витрати за обмінними операціями» та «Інші витрати за необмінними операціями».

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу ІХ узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.9.

Таблиця 3.6.9

Розкриття інформації за статтями розділу ІХ. Доходи та витрати

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення
		За рік
1	2	3
Доходи від обмінних і необмінних операцій, визнані протягом звітного періоду, - усього	760	Рядок 760 складається з алгебраїчної суми рядків 770 - 850 і 860 - 910 графи 3
у тому числі:		
від обмінних операцій:		
бюджетні асигнування	770	Відображаються доходи, отримані за рахунок бюджетних асигнувань на виконання суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, утримання апарату (крім асигнувань капітального характеру, які обліковуються у складі цільового фінансування)
надання послуг	780	Відображаються доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), що надаються (виконуються) згідно із законодавством
продаж	790	Відображаються доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім операцій із реалізації нерухомого майна розпорядниками бюджетних коштів).
операції з капіталом	800	Рядки 800 та 810 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються
продаж нерухомого майна	810	
відсотки	820	Відображаються кошти, які отримують розпорядники бюджетних коштів від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо розпоряднику бюджетних коштів законом надано відповідне право
роялті	830	Рядки 830 та 840 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються.
дивіденди	840	
інші доходи від обмінних операцій	850	Відображаються інші доходи за обмінними операціями
у тому числі:		

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення
		За рік
1	2	3
курсова різниця	851	Відображаються доходи від курсової різниці
дооцінка активів у межах суми попередньої уцінки	852	Відображаються доходи, отримані при проведенні дооцінки активів у межах суми попередньої уцінки
відновлення корисності активів	853	Відображаються доходи від відновлення корисності активів.
від необмінних операцій:		
податкові надходження	860	Рядки 860 та 870 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються
неподаткові надходження	870	
трансферти	880	Відображаються доходи від отримання суб'єктом державного сектору трансфертів
гранти та дарунки	890	Відображається отримання спонсорських, благодійних внесків та іншої гуманітарної допомоги (у тому числі надходження у натуральній формі) тощо
надходження до державних цільових фондів	900	Рядок 900 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюється
списаних зобов'язань, що не підлягають погашенню	910	Відображаються доходи, отримані від списання зобов'язань, що не підлягають погашенню
Інші витрати - усього	920	Рядок 920 складається з алгебраїчної суми рядків 930 і 940 графі 3.
у тому числі:		
інші витрати за обмінними операціями	930	Відображаються інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів.
з них: курсова різниця	931	Відображаються витрати від зміни курсу гривні до іноземної валюти
витрати, пов'язані з реалізацією активів	932	Відображаються витрати, пов'язані з реалізацією активів
уцінка активів	933	Відображаються витрати від суми знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій тощо
втрати від зменшення корисності активів	934	Відображаються витрати від зменшення корисності активів
інші витрати за необмінними операціями	940	Відображаються інші витрати за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів
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	941	Відображаються 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

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення
		За рік
1	2	3
заходів		
неповернення депозитів	942	Відображаються витрати від неповернених депозитів

Додатково у рядку 950 наводиться сума отриманих активів, робіт (послуг) у натуральній формі, а у рядку 960 - сума витрат, визнаних у зв'язку з недоотриманням раніше визнаних доходів.

Розділ X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей

Розділ X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей складається розпорядниками бюджетних коштів і відображає недостачі та крадіжки грошей і матеріальних цінностей в розрізі заходів, що були проведені для їх усунення за звітний рік.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.6.10.

Таблиця 3.6.10

Розкриття інформації за статтями розділу X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення
1	2	3
Недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на початок звітного року	970	Сума за цим рядком повинна відповідати даним рядка 1030 графи 3 розділу X. Нестачі і втрати грошових коштів і матеріальних цінностей за попередній звітний рік
Установлено недостач та крадіжок грошових коштів і матеріальних цінностей протягом звітного року - усього	980	Наводяться суми недостач, виявлених протягом звітного року
з них: віднесено на винних осіб	981	Відображаються суми виявлених недостач протягом звітного року, віднесених на винних осіб
Списано недостачі в межах природного убутку	990	Відображаються списані протягом звітного року на фактичні видатки недостачі в межах природних втрат
Списано недостачі, винні особи за якими не встановлені	1000	Відображаються списані протягом року на фактичні видатки недостачі, коли винні особи не встановлені
Стягнуто з винних осіб	1010	Наводяться суми надходжень на погашення недостач протягом звітного року.
Списано за висновками слідчих органів	1020	Наводяться суми недостач, які були списані протягом звітного року за висновками слідчих органів
Недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на кінець звітного року	1030	Відображаються суми недостач на кінець звітного року. Рядок 970 плюс рядок 980 мінус рядок 990 мінус рядок 1000 мінус рядок 1010 мінус 1020 графи 3, або

Найменування показника	Код рядка	Порядок заповнення
1	2	3
		сума рядків 1031 - 1032 графи 3
у тому числі: віднесених на винних осіб	1031	Із загальної суми недостач відображаються недостачі, які віднесені на винних осіб та не погашені на кінець звітного року.
справи знаходяться у слідчих органах (винні особи не встановлені)	1032	Із загальної суми недостач наводяться недостачі, справи за якими на кінець звітного року знаходяться в слідчих органах, оскільки винні особи не встановлені

Відшкодування сум збитків здійснюється 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" та постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 "Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей" та постанови Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 № 1891 «Про затвердження Методики оцінки майна».

Розділ XI. Будівельні контракти

Розділ XI заповнюють суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі - підрядники за будівельними контрактами.

У розділі XI розкривається така інформація:

- ✓ Дохід за будівельними контрактами за звітний рік (рядок 1050);
- ✓ Загальна сума за незавершеними будівельними контрактами (рядок 1060);
- ✓ Загальна сума зазначених витрат і визнаного дефіциту на дату балансу (рядок 1070);
- ✓ Сума отриманих авансів за будівельними контрактами на дату балансу (рядок 1080);
- ✓ Вартість виконаних субпідрядних робіт (рядок 1090);
- ✓ Сума проміжних рахунків, яка несплачена (рядок 1100);
- ✓ Сума валової заборгованості замовників на дату балансу (рядок 1110);
- ✓ Сума валової заборгованості замовникам на дату балансу (рядок 1120).

Розділ XII. Біологічні активи

У розділі XII розкривають інформацію про первісну (справедливу) вартість та амортизацію біологічних активів на початок року, зміну їх вартості протягом року, а також розраховують їх вартість та амортизацію на кінець року.

Вартісні показники за біологічними активами у розділі XII в розрізі таких груп:

- Довгострокові біологічні активи:
 - робоча худоба;
 - продуктивна худоба;
 - багаторічні насадження;
 - інші довгострокові біологічні активи;
- Поточні біологічні активи:
 - тварини на вирощуванні та відгодівлі;
 - біологічні активи у стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі);
 - Інші поточні біологічні активи.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу XII узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.6.11.

Розкриття інформації за статтями розділу XII. Біологічні активи

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1		3
Обліковуються за первісною вартістю		
<i>Залишок на початок року</i>		
первісна вартість	3	Довгострокові біологічні активи
		У рядках 1141 – 1144 відображають первісну вартість довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графи 3. Дані рядку 1140 графи 3 мінус графа 4 плюс графа 12 повинні відповідати рядку 1040 графи 3 форми № 1-дс.
		Поточні біологічні активи
		У рядках 1151 – 1153 відображають первісну вартість поточних біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153 графи 3. Дані рядку 1150 графи 3 плюс графа 12 повинні відповідати даним у рядку 1090 графи 3 форма № 1-дс.
накопичена амортизація	4	Довгострокові біологічні активи
		У рядках 1141 – 1144 відображають накопичену амортизацію, нараховану на довгострокові біологічні активи (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графи 4.
<i>надійшло за рік</i>	5	Довгострокові біологічні активи
		У рядках 1141 – 1144 відображають первісну вартість довгострокових біологічних активів, що надійшли протягом звітного року (у результаті придбання, створення, безоплатного надання тощо), які обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графи 5.
		Поточні біологічні активи
		У рядках 1151 – 1153 відображають первісну вартість поточних біологічних активів тваринництва, що надійшли протягом звітного року (у результаті придбання, створення, безоплатного надання тощо), обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153 графи 5.
<i>вибуло за рік</i>		
первісна вартість	6	Довгострокові біологічні активи
		У рядках 1141 – 1144 відображають первісну вартість вибулих протягом звітного року довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (у результаті їх ліквідації,

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графі	№ графі	Порядок заповнення
1		3
		<p>списання, загибелі, безоплатної передачі, переведення до складу необоротних активів тощо) (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графі 6.</p> <p>Поточні біологічні активи</p> <p>У рядках 1151 – 1153 відображають первісну вартість вибулих протягом звітного року поточних біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Таке вибуття відображається в результаті їх продажу, списання, безоплатної передачі, переведення до складу довгострокових біологічних активів, з поточних біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю. Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153 графі 6.</p>
Накопичена амортизація	7	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>У рядках 1141 – 1144 відображають списання суми накопиченої амортизації вибулих протягом року довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю. Тут же відображають списання накопиченої амортизації у разі переведення довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю, до групи активів, що обліковуються за справедливою вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графі 7.</p>
<i>нараховано амортизації за рік</i>	8	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>У рядках 1141 – 1144 відображають суму нарахованої протягом року амортизації довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графі 8.</p>
<i>зменшення/відновлення корисності</i>	9	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>У рядках 1141 – 1144 відображають суму втрат від зменшення корисності та вигоди від відновлення корисності довгострокових біологічних активів, що обліковуються за первісною вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графі 9.</p>
залишок на кінець року		
первісна вартість	10	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>Рядки 1140 – 1144 складаються з даних графі 3 плюс графа 5 мінус графа 6. Дані рядку 1140 графі 10 мінус графа 11 плюс графа 16 повинні відповідати даним рядку 1040 графі 4 форми № 1-дс.</p> <p>Поточні біологічні активи</p> <p>Рядки 1150 – 1153 складаються з даних графі 3 плюс графа 5 мінус графа 6 плюс або мінус графа 9.</p>

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1		3
		Дані рядку 1150 графи 10 плюс графа 16 повинні відповідати даним у рядку 1090 графи 4 форма № 1-дс.
накопичена амортизація	11	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>Рядки 1140 – 1144 складаються з даних графи 4 мінус графа 7 плюс графа 8 плюс або мінус графа 9.</p>
Обліковуються за справедливою вартістю		
залишок на початок року	12	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>У рядках 1141 – 1144 відображають справедливу вартість довгострокових біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графи 12.</p> <p>Поточні біологічні активи</p> <p>У рядках 1151 – 1153 відображають справедливу вартість поточних біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю (у розрізі груп). Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153 графи 12.</p>
надійшло за рік	13	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>У рядках 1141 – 1144 відображають справедливу вартість довгострокових біологічних активів, що надійшли (створені) протягом звітного року, обліковуються за справедливою вартістю (у розрізі груп). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графи 13.</p> <p>Поточні біологічні активи</p> <p>У рядках 1151 – 1153 відображають справедливу вартість поточних біологічних активів тваринництва та рослинництва, що надійшли (створені) протягом звітного року (у розрізі груп). Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153 графи 13.</p>
зміни вартості за рік	14	<p>Довгострокові біологічні активи</p> <p>У рядках 1141 – 1144 відображають зміни вартості довгострокових біологічних активів, що відбулися протягом року у зв'язку зі збільшенням або зменшенням їх справедливої вартості на дату балансу (у розрізі окремих груп довгострокових біологічних активів). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 графи 14.</p> <p>Поточні біологічні активи</p> <p>У рядках 1151 – 1153 відображають зміни вартості поточних біологічних активів, що відбулися протягом року у зв'язку зі збільшенням або зменшенням їх справедливої вартості на дату балансу (у розрізі груп). Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153</p>

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1		3
		графи 14.
вибуло за рік	15	Довгострокові біологічні активи
		У рядках 1141 – 1144 відображають справедливу вартість вибулих протягом звітного року довгострокових біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю (у результаті їх ліквідації, безоплатної передачі, переведення до складу необоротних активів, тощо) (у розрізі окремих груп довгострокових біологічних активів). Рядок 1140 складається з алгебраїчної суми рядків 1141 – 1144 граfi 15.
		Поточні біологічні активи
		У рядках 1151 – 1153 відображають справедливу вартість вибулих протягом звітного року поточних біологічних активів, що обліковуються за справедливою вартістю (у результаті їх продажу, списання, безоплатної передачі, переведення до складу довгострокових біологічних активів тощо) (у розрізі груп). Рядок 1150 складається з алгебраїчної суми рядків 1151 – 1153 граfi 15.
залишок на кінець року	16	Довгострокові біологічні активи
		Рядки 1140 – 1144 складаються з даних граfi 12 плюс графа 13 плюс або мінус графа 14 мінус графа 15.
		Поточні біологічні активи
		Рядки 1150 – 1153 складаються з даних граfi 12 плюс графа 13 плюс або мінус графа 14 мінус графа 15.

Рядок 1190 «Усього» складається з суми рядків 1140 і 1150 за графами 3-16.

Додатково з **рядка 1190 граfi 10 та 16** наводиться інформація про:

- балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності (рядок 1191);
- балансова вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язань (рядок 1192).

З рядка 1190 граfi 13 наводиться інформація про:

- вартість придбаних біологічних активів (рядок 1193);
- вартість безоплатно отриманих біологічних активів (рядок 1194).

З рядка 1190 граfi 15 наводиться інформація про:

- вартість реалізованих біологічних активів (рядок 1195);
- вартість безоплатно переданих біологічних активів (рядок 1196).

Крім того, у розділі XII розкривається інформація про обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи у розділі XII відображається в розрізі груп, наведених в таблиці 3.6.12:

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи

Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва	Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва
1	2
зернові і зернобобові з них: пшениця; соя; соняшник; ріпак; цукрові буряки (фабричні); картопля; плоди (зерняткові, кісточкові); інша продукція рослинництва; додаткові біологічні активи рослинництва	приріст живої маси – усього, з нього: велика рогата худоба; свині; молоко; вовна; яйця; інша продукція тваринництва; додаткові біологічні активи тваринництва; продукція рибництва

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації про обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.6.13.

Розкриття інформації про обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
Одиниця виміру	3	Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва У рядках 1211 – 1219 відображають одиницю виміру продукції та додаткових біологічних активів рослинництва (у розрізі груп).
		Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва У рядках 1231 – 1238 відображають одиницю виміру продукції та додаткових біологічних активів тваринництва (у розрізі груп).
Кількість	4	Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва У рядках 1210 – 1219 відображають кількість продукції та додаткових біологічних активів рослинництва (у розрізі груп). Рядок 1200 складається з алгебраїчної суми рядку 1210 – 1219.
		Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва У рядках 1230 – 1238 відображають кількість продукції та додаткових біологічних активів рослинництва (у розрізі груп). Рядок 1220 складається з алгебраїчної суми рядку 1230 – 1238.
Вартість первісного визнання за одиницю	5	Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва У рядках 1210 – 1219 вартість первісного визнання продукції та додаткових біологічних активів рослинництва (у розрізі груп).
		Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва У рядках 1230 – 1238 вартість первісного визнання продукції та додаткових біологічних активів тваринництва (у розрізі груп).
Вартість первісного визнання, усього	6	Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва Рядки 1210 – 1219 складається з даних графи 4, помноженої на графу 5. Рядок 1200 складається з алгебраїчної суми рядків 1210, 1213,

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
		1214, 1215, 1216, 1217, 1218, 1219.
		Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва
		Рядки 1230 – 1238 складається з даних графи 4, помноженої на графу 5. Рядок 1220 складається з алгебраїчної суми рядків 1230, 1233, 1234, 1235, 1236, 1237, 1238.

Розділ XIII. Розшифрування позабалансових рахунків

У розділі XIII розкривається інформація щодо наявності активів, які обліковуються на позабалансових рахунках на початок звітного року, кінець звітного року та їх руху (надходження, вибуття) протягом звітного року.

Для заповнення даного розділу використовують дані щодо залишків та оборотів по кожному субрахунку позабалансових рахунків класу 0 «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів».

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за статтями розділу XIII узагальнено та схематично представлено у таблицях 3.6.14.

Таблиця 3.6.14

Розкриття інформації за статтями розділу XIII. Розшифрування позабалансових рахунків

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
Залишок на початок звітного року	3	У рядках 1311, 1313, 1321, 1331, 1341, 1343, 1351, 1353, 1361, 1371, 1373, 1381,1391 відображаються залишки на початок звітного року на відповідних позабалансових рахунках. Рядки 1312, 1314, 1322, 1332, 1342, 1352, 1354, 1362, 1372, 1374,1382,1392 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються. Рядок 1400 складається з алгебраїчної суми рядків 1310, 1320, 1330, 1340, 1350, 1360, 1370, 1380, 1390, графи 3.
Надходження	4	У рядках 1311, 1313, 1321, 1331, 1341, 1343, 1351, 1353, 1361, 1371, 1373, 1381,1391 відображається збільшення протягом року на відповідних позабалансових рахунках. Рядки 1312, 1314, 1322, 1332, 1342, 1352, 1354, 1362, 1372, 1374,1382,1392 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються. Рядок 1400 складається з алгебраїчної суми рядків 1310, 1320, 1330, 1340, 1350, 1360, 1370, 1380, 1390, графи 4.
Вибуття	5	У рядках 1311, 1313, 1321, 1331, 1341, 1343, 1351, 1353, 1361, 1371, 1373, 1381,1391 відображається зменшення протягом року на відповідних позабалансових рахунках. Рядки 1312, 1314, 1322, 1332, 1342, 1352, 1354, 1362, 1372, 1374,1382,1392 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються. Рядок 1400 складається з алгебраїчної суми рядків 1310, 1320, 1330, 1340, 1350, 1360, 1370, 1380, 1390, графи 5.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
Залишок на кінець звітного року	6	У рядках 1311, 1313, 1321, 1331, 1341, 1343, 1351, 1353, 1361, 1371, 1373, 1381,1391 відображаються залишки на кінець звітного року на відповідних позабалансових рахунках. Рядки 1312, 1314, 1322, 1332, 1342, 1352, 1354, 1362, 1372, 1374,1382,1392 розпорядниками бюджетних коштів не заповнюються. Рядки 1311, 1313, 1321, 1331, 1341, 1343, 1351, 1353, 1361, 1371, 1373, 1381,1391 складаються з даних графи 3 плюс графа 4 мінус графа 5. Рядок 1400 складається з алгебраїчної суми рядків 1310, 1320, 1330, 1340, 1350, 1360, 1370, 1380, 1390, графи 6.

Фінансова звітність за сегментами



Принципи та методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності визначає **НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за**

Норми НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» **застосовуються** суб'єктами державного сектору, які складають **консолідовану фінансову звітність** та/або **мають територіально відокремлені підрозділи.**



Звітний сегмент - сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору

Класифікацію звітних сегментів унаочнено на рис. 3.6.1.

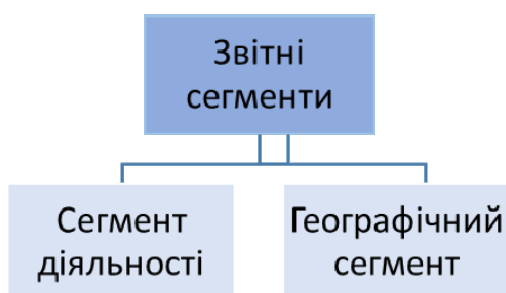


Рис. 3.6.1. Класифікація звітних сегментів

Інформація про звітні сегменти наводиться за формою "Додаток до приміток до річної фінансової звітності "Інформація за сегментами" згідно з додатком до НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами» (форма № 6-дс).

Контролюючі суб'єкти державного сектору інформацію за сегментами подають на основі даних консолідованої фінансової звітності економічної групи.

Сегмент діяльності або **географічний сегмент** визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації

послуг (робіт) зовнішнім споживачам і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких **критеріїв:**

- ✓ дохід цього сегмента суб'єкта державного сектору становить не менше ніж 10% сукупного доходу;
- ✓ витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10% сумарного обсягу витрат всіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно);
- ✓ балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10% сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно).

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти



Види сегментів та їх пріоритетність визначаються **обліковою політикою** суб'єкта державного сектору.

Сегмент, який не відповідає зазначеним критеріям, може бути визнаний звітним сегментом, якщо цей сегмент має важливе значення для суб'єкта державного сектору в цілому (забезпечує діяльність інших сегментів тощо) і інформація про нього є суттєвою.



Сегмент діяльності - це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших:

- видом послуг (робіт);
- способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт);
- характером діяльності;
- цілями діяльності;
- категорією споживачів послуг (робіт)



Географічний сегмент - це відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших:

- економічними і геополітичними умовами географічного регіону;
- особливістю діяльності в різних географічних регіонах;
- територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт);
- характерними для географічного регіону ризиками діяльності;
- правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах

Якщо у звітному році суб'єкт державного сектору визначає нові звітні сегменти, які виникають унаслідок зміни (розширення) діяльності суб'єкта державного сектору, то за цими звітними сегментами наводяться відповідні порівняльні показники за попередній звітний період або надається обґрунтоване пояснення причин неможливості достовірного визначення показників.



Види сегментів та їх пріоритетність визначаються **обліковою політикою** суб'єкта державного сектору.

Контролюючий суб'єкт державного сектору узгоджує з контрольованими суб'єктами державного сектору показники, які включаються до форми № 6-дс, та облікову політику щодо формування звітних сегментів і визначення пріоритетного виду сегмента.



Визначення звітних сегментів у консолідованій фінансовій звітності та розкриття інформації про звітні сегменти **здійснюються на основі показників консолідованої фінансової звітності.**

Формування звітних сегментів здійснюється на основі виділених сегментів діяльності і географічних сегментів та шляхом об'єднання кількох подібних сегментів одного виду в окремий

звітний сегмент. Подібними визнають сегменти, які мають протягом кількох звітних періодів однакові (наближені) значення фінансового результату та відповідають більшості критеріїв визначення сегмента діяльності і географічного сегмента.

При об'єднанні сегментів діяльності аналізуються особливості діяльності суб'єкта державного сектору.

При об'єднанні географічних сегментів враховуються особливості регіональних економічних і геополітичних умов.

Звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (діяльності або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітного сегмента враховується організаційна структура суб'єкта державного сектору.

Пріоритетним сегментом може бути визначено або сегмент діяльності, або географічний сегмент.

Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору побудована за видами діяльності, то пріоритетним визнається сегмент діяльності, а допоміжним - географічний. Якщо організаційна структуризація суб'єкта державного сектору визначалася за регіонами, в яких суб'єкт державного сектору функціонує, то пріоритетним визнається географічний сегмент, а допоміжним - сегмент діяльності.

За певних обставин (реорганізація суб'єкта державного сектору, припинення певного виду діяльності тощо) суб'єкт державного сектору може змінити у звітному періоді пріоритетний сегмент.

Визначення доходів і витрат звітних сегментів

Доходами звітного сегмента визнається частина доходів суб'єкта державного сектору, отримання яких забезпечено звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та які безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента, за вирахуванням податків і зборів.

Фінансові доходи і фінансові витрати звітних сегментів наводяться, якщо отримання фінансових доходів є основною діяльністю суб'єкта державного сектору.

Доходи і витрати звітних сегментів, пов'язані з продажем та зменшенням корисності фінансових інвестицій, наводяться, якщо здійснення фінансових інвестицій є основною діяльністю суб'єкта державного сектору.



Доходи та витрати, які не можуть бути розподілені на окремі звітні сегменти, включаються до **нерозподілених статей**.

Доходи і витрати, пов'язані з продажем необоротних активів, включаються до складу інших доходів та інших витрат звітного сегмента за умови, що зазначені активи стосуються звітного сегмента.



До складу доходів звітних сегментів **не включаються доходи від надзвичайних подій**, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Витратами звітного сегмента визнається частина витрат суб'єкта державного сектору, що пов'язані зі звичайною діяльністю сегмента діяльності або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або визначені шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі) до звітного сегмента.



До складу витрат звітних сегментів не включаються:

- ✓ витрати, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не можуть бути віднесені до окремого сегмента;
- ✓ надзвичайні витрати, якщо їх виникнення прямо не пов'язано з певним звітним сегментом.

Зазначені витрати та інші витрати наводяться в сумі, яка безпосередньо стосується звітного сегмента або визначена шляхом розподілу на обґрунтованій та послідовній основі на окремий звітний сегмент (наприклад, пропорційно доходу).

У розділі I форми № 6-дс наводяться показники основної діяльності пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілених статей. Сукупні дані показників за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта державного сектору (консолідованої фінансової звітності).

За кожним звітним сегментом у розділі I форми № 6-дс наводиться інформація про річну суму амортизаційних відрахувань і капітальних інвестицій.

Визначення активів і зобов'язань за звітними сегментами

У розділі I форми № 6-дс наводяться дані про балансову вартість активів і зобов'язань пріоритетних звітних (діяльності, географічного) сегментів і нерозподілені статті. Сукупні дані про активи і зобов'язання за звітними сегментами та нерозподіленими статтями мають узгоджуватися із відповідними загальними показниками фінансової звітності суб'єкта державного сектору (консолідованої фінансової звітності).

Активами звітного сегмента визнаються активи сегмента діяльності або географічного сегмента, які використовуються ним для виконання своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосуються цього сегмента.

Зобов'язаннями звітного сегмента визнають заборгованість сегмента діяльності або географічного сегмента суб'єкта державного сектору, що виникла внаслідок виконання ним своєї звичайної діяльності і безпосередньо стосується цього сегмента.

Активи та зобов'язання вважаються такими, що безпосередньо стосуються звітного сегмента суб'єкта державного сектору, якщо доходи та витрати, пов'язані з їхнім використанням або виникненням, включаються до складу інформації про цей сегмент при складанні фінансової звітності.

До складу активів звітного сегмента **не включаються**:

- ✓ фінансові інвестиції, якщо цей актив не виникає внаслідок основної діяльності цього звітного сегмента, а доходи і витрати, пов'язані з такими фінансовими інвестиціями, не включаються до складу доходів і витрат такого звітного сегмента;
- ✓ дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів у вигляді дивідендів, якщо такі доходи не включаються до складу доходів звітного сегмента;
- ✓ інші оборотні активи, які пов'язані з діяльністю суб'єкта державного сектору в цілому і не стосуються окремого сегмента.

Необоротні активи, які використовуються одночасно кількома звітними сегментами суб'єкта державного сектору, включаються до того звітного сегмента, до витрат якого включено суму амортизації за такими необоротними активами.

Дебіторська заборгованість та інші активи, що приводять до виникнення у суб'єкта державного сектору доходів у вигляді відсотків чи дивідендів, відносяться до звітного сегмента, якщо зазначені доходи включені до доходів такого звітного сегмента.

Зобов'язання, що виникли у суб'єкта державного сектору і стосуються кількох його звітних сегментів, розподіляються, якщо витрати на обслуговування боргу також розподіляються на такі звітні сегменти.

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

До складу зобов'язань звітного сегмента **не включаються**:

- ✓ забезпечення, якщо вони стосуються діяльності суб'єкта державного сектору в цілому;
- ✓ довгострокові фінансові зобов'язання, зобов'язання за кредитами банків та інших фінансових установ, якщо отримання фінансових доходів не є основною діяльністю звітного сегмента;
- ✓ інші зобов'язання перед бюджетом та державними цільовими фондами, які не можна на обґрунтованій та послідовній основі розподілити між звітними сегментами суб'єкта державного сектору.

Якщо пріоритетним видом сегмента обрано сегмент діяльності, то в розділі II форми № 6-дс за географічним звітним сегментом наводяться дохід від послуг (робіт), балансова вартість активів і капітальні інвестиції.

Якщо пріоритетним видом сегмента обрано географічний сегмент, то в розділі II форми № 6-дс за кожним допоміжним звітним сегментом діяльності наводяться дохід від послуг, балансова вартість активів і капітальні інвестиції.

Суб'єкт державного сектору може доповнювати передбачений у розділі II форми № 6-дс перелік показників допоміжних звітних сегментів.



3.7. Бюджетна звітність



Склад та порядок складання місячної, квартальної (проміжної) і річної бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів визначає **Порядок № 44**

Бюджетна звітність має бути достовірною. Інформація, наведена у бюджетній звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень.



Дані бюджетної звітності мають відповідати **аналогічним даним** бухгалтерського обліку та звітності органів Державної казначейської служби України.

Бюджетна звітність має містити інформацію про виконання кошторисів та/або планів використання бюджетних коштів.

Звітний період для складання бюджетної звітності узагальнено у таблиці 3.7.1.

Таблиця 3.7.1

Звітний період для складання бюджетної звітності

Звітність	Звітний період
1	2
Місячна бюджетна звітність	Починається 01 січня і закінчується в останній день звітного місяця
Квартальна (проміжна) бюджетна звітність	Починається 01 січня і закінчується в останній день звітного кварталу Квартальна (проміжна) бюджетна звітність складається за I квартал, перше півріччя та за дев'ять місяців звітного року
Річна бюджетна звітність	Починається 01 січня кожного року і закінчується 31 грудня того самого року, якщо не буде визначено іншого періоду у випадках, визначених законодавством
Звітність бюджетних установ, що створені протягом звітного року	Починається від їх створення до кінця звітного року
Звітність для бюджетних установ, що створені та припиняють свою діяльність у зв'язку із закінченням строку, на який вони створювались	Починається від дати створення до дати припинення діяльності таких бюджетних установ
Звітність для бюджетних установ, що припиняють свою діяльність шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) або ліквідації	Починається з початку звітного року до моменту припинення їх діяльності

Розпорядники бюджетних коштів, підпорядкованість яких згідно із законодавством України з початку нового бюджетного періоду та/або протягом звітного періоду була змінена, бюджетну звітність складають та подають за попередньою підпорядкованістю як такі, що припинили діяльність, **в обов'язі річної звітності**. За новою підпорядкованістю такі розпорядники бюджетних коштів складають і подають бюджетну звітність як новоутворені залежно від того, яка звітність складається та подається (місячна, квартальна (проміжна), річна).

Розпорядники бюджетних коштів, що створені згідно із законодавством України протягом звітного періоду, бюджетну звітність складають і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня, до мережі яких вони включені, та органам Казначейства за місцем обслуговування у загальному порядку. У бюджетній звітності такими розпорядниками бюджетних коштів показники на

початок звітного року не зазначаються.

Розпорядники бюджетних коштів вищого рівня, до мережі яких включені новоутворені розпорядники бюджетних коштів, у зведеній бюджетній звітності враховують дані бюджетної звітності таких розпорядників бюджетних коштів.

Розпорядники бюджетних коштів, які припинили свою діяльність згідно із законодавством України протягом звітного періоду, складають бюджетну звітність в обсязі річної і подають розпорядникам бюджетних коштів вищого рівня, до мережі яких вони були включені, та органам Казначейства за місцем обслуговування. У бюджетній звітності таких розпорядників бюджетних коштів показників на кінець звітного періоду не повинно бути.

Розпорядники вищого рівня у разі виключення зі своєї мережі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня у зв'язку з припиненням їх діяльності у зведеній бюджетній звітності показники на початок року зазначають без змін.



Форми бюджетної звітності:

- складаються у гривнях з копійками.
 - заповнюються за всіма передбаченими показниками граф, рядків. За відсутності даних у графах та рядках проставляються прочерки.
- Додаткові показники у форми бюджетної звітності вводити забороняється.**

Головні розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів **можуть установлювати** для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, включених до своєї мережі, **додаткові довідки до пояснювальної записки та отримувати від них додаткову інформацію** відповідно до законодавства України щодо виконання бюджетних програм, за якими вони включені до мережі.

До відокремлених структурних підрозділів розпорядника та одержувача бюджетних коштів, які не є юридичними особами та включені до мережі розпорядника бюджетних коштів, застосовуються положення, визначені для розпорядника та одержувача бюджетних коштів.

Дані бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, у тому числі зведеної бюджетної звітності, перевіряються органами Казначейства в частині відповідності аналогічним даним, відображеним у бухгалтерському обліку органів Казначейства, у терміни, встановлені Казначейством та органами Казначейства у межах термінів, визначених БКУ для подання звітності про виконання Державного бюджету України.

Відповідно до п. 14 Порядку № 44 **дані бухгалтерського обліку органів Казначейства за операціями з обслуговування кошторисів (планів використання бюджетних коштів), що формуються в інформаційній системі Казначейства, вважаються остаточними.**

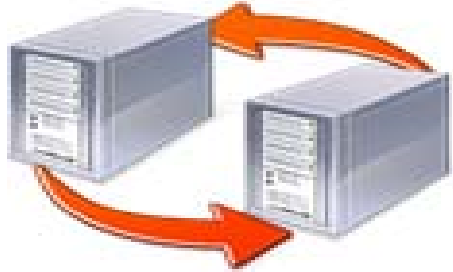
Форми звітності та пояснювальні записки підписуються керівниками і головними бухгалтерами (спеціалістами, на яких покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби). За бюджетними програмами щодо загальнодержавних видатків та кредитування форми звітності можуть підписуватися керівником бюджетної установи або уповноваженою особою та керівником самостійного структурного підрозділу. Без таких підписів звітність вважається недійсною. **В АС «Є-Звітність» накладається кваліфікований електронний підпис.**

Розпорядники бюджетних коштів, до мережі яких включені розпорядники та одержувачі бюджетних коштів, що знаходяться на тимчасово окупованій території та на території проведення антитерористичної операції або здійснення заходів ООС, вносять в АС «Є-Звітність» наявні показники звітності таких розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. На форми бюджетної звітності та форми щодо розкриття елементів бюджетної звітності накладається електронний цифровий підпис, який підтверджує правильність внесення цих показників в АС «Є-Звітність».

Форми звітності одержувачів бюджетних коштів, у штатному розписі яких немає осіб, яким може бути надане право другого підпису, підписуються особами, які мають право першого підпису.

Подання бюджетної звітності

Подання звітності супроводжується листом, в якому зазначаються перелік форм звітності, що подаються, та їх обсяг (кількість аркушів за кожною формою), а також номери додатків за формами, які не подаються у зв'язку з відсутністю показників. При поданні звітності із застосуванням АС «Є-Звітність» кількість аркушів за кожною формою звітності не зазначається.



У процесі подання звітності органам Казначейства може здійснюватися обмін документами в електронному вигляді, в тому числі електронними документами. При поданні звітності в електронному вигляді застосовуються вимоги Законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» і «Про електронні довірчі послуги».

Форми звітності складаються та подаються із застосуванням АС «Є-Звітність».

Казначейство забезпечує розміщення на офіційному веб-сайті інформацію щодо порядку роботи в АС «Є-

Звітність».

При поданні звітності до органів Казначейства АС «Є-Звітність» формує повідомлення про статус документа.

Підтвердженням успішної передачі звітності до органів Казначейства є повідомлення про статус переданого документа в АС «Є-Звітність».

У разі невдалої спроби передавання звітності в електронному вигляді до органів Казначейства АС «Є-Звітність» формує повідомлення про неприйняття звітності. Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів здійснюють заходи щодо повторного передавання звітності.

У разі неможливості подання звітності до АС «Є-Звітність» через мережу Інтернет з технічних причин або в інших випадках, визначених законодавством, звітність подається до АС «Є-Звітність» з окремо налаштованого робочого місця в органі Казначейства.

У разі неможливості подання звітності до АС «Є-Звітність» в порядку звітність до органів Казначейства подається на паперових носіях.

Усі примірники бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також зведена бюджетна звітність головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, до мережі яких включені розпорядники бюджетних коштів, у тому числі в інших областях, до подання розпорядникам вищого рівня або іншим користувачам перевіряються і візуються відповідним органом Казначейства шляхом:

- **накладання кваліфікованого електронного підпису** на кожну форму бюджетної звітності і форму щодо розкриття елементів бюджетної звітності (у разі подання звітності із застосуванням АС «Є-Звітність»);
- **засвідчення підписом, печаткою або штампом** на кожній сторінці всіх форм бюджетної звітності і форм щодо розкриття елементів бюджетної звітності (у разі подання звітності на паперових носіях).

Терміни (графіки) подання бюджетної звітності:

- **квартальна (проміжна) та річна бюджетна звітність** подається до органів Казначейства в терміни, встановлені для фінансової звітності.
- **місячна бюджетна звітність до органів Казначейства** - у межах термінів, визначених статтею 59 БКУ.

Терміни (графіки) подання бюджетної звітності встановлюються органами Казначейства із застосуванням АС «Є-Звітність».

Склад бюджетної звітності та періодичність її подання за належністю

Склад та форми бюджетної звітності визначені Порядком № 44.

Бюджетна звітність складається з форм бюджетної звітності та форм, які розкривають

елементи бюджетної звітності.

Розкриття елементів бюджетної звітності здійснюється у Пояснювальній записці та формах, які визначені Порядком № 44.

Пояснювальна записка має містити таку інформацію про розпорядника бюджетних коштів: найменування та місцезнаходження; короткий опис основної діяльності; найменування розпорядника вищого рівня.

У Пояснювальній записці зазначаються та описуються:

- 1)** причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості та вжиті заходи щодо її стягнення та простроченої кредиторської заборгованості, зазначеної у рядку "Інше" Довідки про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду;
- 2)** динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, у тому числі простроченої, за розрахунками з бюджетом на звітну дату порівняно із заборгованістю на початок звітного року та причини її збільшення або зменшення;
- 3)** причини наявності простроченої кредиторської заборгованості за кодами економічної класифікації видатків 2110, 2270;
- 4)** причини наявності кредиторської заборгованості за бюджетними зобов'язаннями, не взятими на облік органами Казначейства, зазначеної у Довідці про дебіторську та кредиторську заборгованість, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- 5)** причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості та підстави для її зменшення (списання у зв'язку із закінченням строку позовної давності, за рішенням суду тощо) (у річній бюджетній звітності);
- 6)** причини взяття зобов'язань без відповідних бюджетних асигнувань або з перевищенням повноважень, встановлених Бюджетним кодексом України, законом про Державний бюджет України, рішенням про місцевий бюджет, та вжиті заходи;
- 7)** інформація про дебіторську та кредиторську заборгованість за бюджетними програмами, бюджетні призначення за якими законом про Державний бюджет України на звітний рік не затверджувались, відомості щодо відображення цієї заборгованості за бюджетними програмами звітного року та причини, з яких це відображення не проведене;
- 8)** інформація про загальні суми відкритих асигнувань, касових видатків та наданих кредитів, невикористаних відкритих асигнувань, причини невикористання відкритих асигнувань;
- 9)** дата та місце складання протоколу про порушення бюджетного законодавства, складеного органами Казначейства, та порушення бюджетного законодавства, що стало підставою для складання такого протоколу;
- 10)** у зведеній бюджетній звітності наводиться інформація про ліквідовані, приєднані, створені структурні одиниці;
- 11)** розшифровка поточних рахунків, підстави їх наявності в установах банків із зазначенням залишків на цих рахунках та виду коштів;
- 12)** інформація про стан рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість;
- 13)** інше (пояснення причин відхилення показників «на початок звітного року» квартальної (проміжної) бюджетної звітності від аналогічних показників «на кінець звітного (періоду) року» річної бюджетної звітності за минулий рік, інформація про повноту включення до зведеної бюджетної звітності показників бюджетної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, що включені до мережі, у тому числі такі, що знаходяться на тимчасово окупованій території та на території проведення антитерористичної операції або здійснення заходів ООС тощо).

Перелік та застосування форм розкриття елементів бюджетної звітності наведені в таблиці 3.7.2.

Перелік та застосування форм розкриття елементів бюджетної звітності

Назва	Призначення
1	2
Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів	Подається розпорядниками нижчого рівня до розпорядників вищого рівня та головними розпорядниками бюджетних коштів до Казначейства у складі зведеної квартальної (проміжної) та річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів
Довідка про підтвердження залишків коштів на бюджетних рахунках для операцій з бюджетними коштами	Складається розпорядниками бюджетних коштів та подається до органу Казначейства для звірки та підтвердження залишків коштів на особових рахунках, рахунках для обліку операцій за загальнодержавними видатками та кредитуванням, рахунках для обліку операцій з міжбюджетними трансфертами, реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунках, відкритих на їх ім'я в органах Казначейства. Установи банків надають такі довідки за встановленими ними формами. У складі зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, така довідка не подається
Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України	Складається розпорядниками бюджетних коштів та подається до органу Казначейства для звірки та підтвердження залишків коштів на рахунках, відкритих на їх ім'я. У складі зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, така довідка не подається
Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків	Складається розпорядниками бюджетних коштів за даними довідок про підтвердження залишків, завірених органами Казначейства та/або установами банків. У складі зведеної річної бюджетної звітності головних розпорядників бюджетних коштів та розпорядників нижчого рівня, що мають свою мережу, такий реєстр не подається
Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків	Відображає залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків на ім'я розпорядників бюджетних коштів відповідно до нормативно-правових актів
Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків	Відображає залишки коштів розпорядників бюджетних коштів, які мають відповідно до нормативно-правових актів відкриті на своє ім'я інші поточні рахунки в установах банків

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Назва	Призначення
1	2
Довідка про депозитні операції	Відображає депозитні операції, що проводяться розпорядниками бюджетних коштів (залишки на рахунках тощо), із зазначенням нормативно-правового акта, на підставі якого проводяться такі операції
Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами	Містить інформацію про сплату до бюджету штрафів, накладених на розпорядників бюджетних коштів контролюючими органами. У довідці зазначаються: найменування контролюючого органу, сума сплаченого штрафу, підстава для його накладення та винні особи. Ця довідка складається розпорядниками бюджетних коштів (крім зведеної бюджетної звітності)
Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду	Містить детальну інформацію про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства. Ця довідка складається за відповідними даними Звіту про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м) за загальним фондом
Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет)	Складається розпорядниками бюджетних коштів, які спрямовували протягом звітного періоду (року) обсяги власних надходжень, які перевищували відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет). Наводиться інформація в частині спрямування обсягів власних надходжень бюджетних установ (надходження за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю, та від додаткової (господарської) діяльності, крім надходжень у натуральній формі), які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет)
Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів	Складається головними розпорядниками, які визначили виконавцями бюджетних програм розпорядників бюджетних коштів, що підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів, та додається до зведеної бюджетної звітності цими головними розпорядниками бюджетних коштів
Довідка про використання іноземних грантів	Відображає інформацію про використання розпорядниками бюджетних коштів грантів, отриманих від міжнародних фінансових організацій та країн-донорів за звітний період, та які обліковуються у складі інших джерел власних надходжень
Довідка про дебіторську заборгованість за видатками	Складається розпорядниками бюджетних коштів, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів за загальним та спеціальним фондами. За наявності дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду зазначаються причини її виникнення та підстави для проведення попередньої оплати. У складі зведеної бюджетної звітності головних розпорядників довідка подається без розподілу за кодами економічної класифікації видатків
Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними	Містить (за наявності) детальну інформацію про кредиторську заборгованість, яка склалась у розпорядників бюджетних коштів на кінець 2010 року за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними. У довідці зазначаються: найменування кредитора, реквізити документів, що підтверджують наявність заборгованості, причини її виникнення і зменшення. Сума цієї заборгованості може лише зменшуватись відповідно до законодавства

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Назва	Призначення
1	2
Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями	Складається головними розпорядниками, яким відповідно до Закону України про Державний бюджет України встановлено бюджетні призначення на централізовані заходи у розрізі адміністративно-територіальних одиниць, та подається у складі зведеної бюджетної звітності. У довідці наводиться інформація про затверджені Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін бюджетні призначення на централізовані заходи та їх виконання в розрізі адміністративно-територіальних одиниць
Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»	Включає інформацію про заборгованість за виплатою допомоги і компенсацій громадянам; розрахунками за операціями з внутрівідомчої передачі запасів; розрахунками за депозитними операціями; іншу заборгованість; інші розрахунки, а також кредиторську заборгованість за бюджетними зобов'язаннями, не взятими на облік органами Казначейства
Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на забезпечення здійснення правосуддя місцевими, апеляційними судами та функціонування органів і установ системи правосуддя	Складається Державною судовою адміністрацією України та подається у складі зведеної бюджетної звітності. У довідці наводиться інформація про затверджені Верховною Радою України на звітний рік з урахуванням змін бюджетні призначення місцевих, апеляційних судів та органів і установ системи правосуддя та їх виконання за кодами бюджетної класифікації у розрізі установ та напрямків видатків

Перелік форм бюджетної звітності, яка складається і подається розпорядниками коштів місцевих бюджетів наведений у таблицях 3.7.3 – 3.7.5.

Таблиця 3.7.3

Перелік форм місячної бюджетної звітності розпорядників коштів місцевих бюджетів

№ форми	Назва форми бюджетної звітності
1	2
Форма № 4-1м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги
Форма № 4-2м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
Форма № 4-3м	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду
Форма № 4-3.м 1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (кредити (позики) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій)
Форма № 7м	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами
Форма № 7м.1	Звіт про заборгованість за окремими програмами



Розпорядники бюджетних коштів при казначейському обслуговуванні за всіма операціями форми місячної бюджетної звітності № 4-1м, № 4-2м та № 4-3м **не складають та до органів Казначейства не подають**.
Форми місячної бюджетної звітності у терміни складання та подання квартальної (проміжної) бюджетної звітності **не складаються та до органів Казначейства не подаються**.

Перелік форм квартальної бюджетної звітності для розпорядників коштів місцевого бюджету

№ форми	Назва форми бюджетної звітності
1	2
Форма № 2м	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду
Форма № 4-1м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги
Форма № 4-2м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
Форма № 4-3м	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду
Форма № 4-3.м 1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (кредити (позики) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій)
Форма № 7м	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами
Форма № 7м.1	Звіт про заборгованість за окремими програмами
	Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів
	Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків
	Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків
	Довідка про депозитні операції
	Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду
	Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет)
	Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів
	Довідка про використання іноземних грантів
	Довідка про дебіторську заборгованість за видатками
	Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними
	Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями
	Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»

Перелік форм річної бюджетної звітності для розпорядників коштів місцевого бюджету

№ форми	Назва форми бюджетної звітності
1	2
Форма № 2м	Звіт про надходження та використання коштів загального фонду
Форма № 4-1м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги
Форма № 4-2м	Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
Форма № 4-3м	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду
Форма № 4-3.м 1	Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (кредити (позики) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ форми	Назва форми бюджетної звітності
1	2
	міжнародних фінансових організацій)
Форма № 7м	Звіт про заборгованість за бюджетними коштами
Форма № 7м.1	Звіт про заборгованість за окремими програмами
	Довідка про використання кредитів (позик) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій для реалізації інвестиційних проектів
	Довідка про підтвердження залишків коштів на бюджетних рахунках для операцій з бюджетними коштами
	Довідка про підтвердження залишків коштів на інших рахунках клієнтів Державної казначейської служби України
	Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів державного (місцевого) бюджету на реєстраційних (спеціальних реєстраційних), інших рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України, та поточних рахунках, відкритих в установах банків
	Довідка про залишки коштів в іноземній валюті, що перебувають на поточних рахунках, відкритих в установах банків
	Довідка про залишки коштів на інших поточних рахунках в установах банків
	Довідка про депозитні операції
	Довідка про сплату до бюджету штрафів, накладених контролюючими органами
	Довідка про причини виникнення простроченої кредиторської заборгованості загального фонду
	Довідка про спрямування обсягів власних надходжень, які перевищують відповідні витрати, затверджені законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет)
	Довідка про направлення асигнувань розпорядникам бюджетних коштів, які підпорядковані іншим головним розпорядникам бюджетних коштів
	Довідка про використання іноземних грантів
	Довідка про дебіторську заборгованість за видатками
	Довідка про кредиторську заборгованість, яка склалась станом на 01.01.2011 за зобов'язаннями, що не вважаються бюджетними
	Довідка про розподіл видатків Державного бюджету України на 20__ рік на централізовані заходи між адміністративно-територіальними одиницями
	Довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»

Заповнення Звіту про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2м)

Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2м) складається розпорядниками коштів місцевих бюджетів про отримані і використані бюджетні асигнування загального фонду місцевих бюджетів згідно з кошторисом (планом використання бюджетних коштів) та планом асигнувань. Звіт складається за кожним кодом програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.

Пояснення щодо представлення розпорядниками бюджетних коштів інформації за графами звіту про надходження та використання коштів загального фонду узагальнено та схематично представлено у таблиці 3.7.6.

**Порядок заповнення граф Звіту про надходження та використання коштів загального фонду
(форма № 2м)**

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
1	2	3
Затверджено на звітний рік	4	Проставляється затверджена в кошторисі (плані використання бюджетних коштів) річна сума планового асигнування загального фонду з урахуванням змін, унесених до кошторису (плану використання бюджетних коштів) протягом звітного періоду
Затверджено на звітний період (рік)	5	Проставляється затверджена на звітний період (рік) сума планових асигнувань загального фонду бюджету. Із загальної суми планових асигнувань, зазначених у рядку 010 «Видатки та надання кредитів - усього» цієї графи, наводяться дані за такими кодами економічної класифікації видатків: 2110 «Оплата праці», 2120 «Нарахування на оплату праці», 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали», 2230 «Продукти харчування», 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв», 2281 «Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм», 2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку», 2700 «Соціальне забезпечення», 5000 «Інші видатки»
Залишок на початок звітного року	6	Залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом
Надійшло коштів за звітний період (рік)	7	Відображаються суми коштів загального фонду бюджету, які фактично надійшли на ім'я розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. У цій графі наводиться сума курсової різниці на залишки коштів на валютних рахунках
Касові за звітний період (рік)	8	Відображається сума касових видатків та наданих кредитів загального фонду бюджету, тобто здійснення видатків та надання кредитів, що проведені шляхом перерахування коштів з реєстраційних (поточних) рахунків розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, відкритих в органах Казначейства (установах банків), за всіма операціями. Суми касових видатків та наданих кредитів зменшуються на суми, що надійшли на реєстраційні (поточні) рахунки на відновлення касових видатків та наданих кредитів, які були проведені в поточному році
Залишок на кінець звітного періоду (року)	9	У квартальній (проміжній) бюджетній звітності записується залишок коштів на кінець звітного періоду (року). У річній бюджетній звітності залишку не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом. Обсяг залишків на звітну дату повинен відповідати даним виписок з реєстраційних рахунків органів Казначейства та поточних рахунків в установах банків на відповідну звітну дату. У разі наявності залишків коштів на особових рахунках головні розпорядники коштів місцевих бюджетів та розпорядники коштів місцевих бюджетів нижчого рівня, що мають свою мережу, окремо складають Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2м) і відображають відповідну інформацію у графах 7 та 9

Заповнення звітів про надходження і використання коштів спеціального фонду

Про надходження і використання коштів спеціального фонду розпорядники бюджетних коштів місцевих бюджетів складають у розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) такі форми звітності:

- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (№ 4-1м);
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3м);
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (кредити (позики) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3м.1).

Розпорядники бюджетних коштів складають та подають у складі бюджетної звітності тільки ті форми № 4-1м, № 4-2м, № 4-3м, № 4-3м.1, за показниками яких затверджено кошториси (плани використання бюджетних коштів) та проведені відповідні господарські операції за відповідними джерелами надходжень та напрямками їх використання.

Форми звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду складаються і заповнюються у такому порядку:

❖ **Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1м)** складається бюджетними установами, що мають право відповідно до законодавства України отримувати: плату за послуги, надання яких пов'язане з їх основною діяльністю; надходження від додаткової (господарської) діяльності; плату за оренду майна бюджетних установ; кошти, що отримуються бюджетними установами від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна);

❖ **Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2м)** складається бюджетними установами, які відповідно до законодавства уповноважені розпорядниками бюджетних коштів на виконання заходів та використовують кошти, що отримують бюджетні установи: благодійні внески, гранти та дарунки; кошти від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів, у тому числі заходів з відчуження для суспільних потреб земельних ділянок та розміщення на них інших об'єктів нерухомого майна, що перебувають у приватній власності фізичних або юридичних осіб; 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; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, державні наукові установи, державні і комунальні заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти; кошти, отримані від реалізації майнових прав на фільми, вихідні матеріали фільмів та фільмокопій, створені за бюджетні кошти за державним замовленням або на умовах фінансової підтримки;

❖ **Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3м)** складається розпорядниками бюджетних коштів, які отримують кошти, що відносяться до інших надходжень спеціального фонду бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ, доходів за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів, кредитів (позик) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій);

❖ **Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (кредити (позики) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3м.1)** складається розпорядниками бюджетних коштів за кредитами (позиками) від іноземних держав, іноземних фінансових установ і міжнародних фінансових організацій. У звіт включаються також операції, що здійснюються на поточних рахунках у установах

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

банків.

Окремі графи бюджетної звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду за формами № 4-1м, № 4-2м, № 4-3м, № 4-3м.1 заповнюються у порядку, наведеному у таблиці 3.7.7.

Таблиця 3.7.7

Порядок заповнення граф звітності про надходження і використання коштів спеціального фонду

Найменування графи	Порядок заповнення
1	2
Затверджено на звітний рік	У формах № 4-1м, № 4-2м, № 4-3м відображається річна сума планових показників, у тому числі за відповідним джерелом надходжень спеціального фонду, затверджених кошторисом (планом використання бюджетних коштів). Показник за рядком 010 «Надходження коштів - усього» форм бюджетної звітності № 4-1м; № 4-2д, № 4-2м (додатки 2, 3, 5) у графі «Затверджено на звітний рік» відображає загальну суму за джерелами надходження коштів, у тому числі і фінансування. У рядку «Фінансування» проставляються суми залишків грошових коштів, що склалися на спеціальних реєстраційних рахунках та/або на рахунках в установах банків на початок звітного року, за умови внесення на цю суму змін до кошторису. Обсяги фінансування враховуються у загальній сумі надходжень
Затверджено на звітний рік, грн	У формі № 4-3м.1 відображається річна сума планових показників, у тому числі за відповідним джерелом надходжень спеціального фонду, затверджених кошторисом (планом використання бюджетних коштів) у зведеному звіті, в якому відображається підсумкова інформація у національній валюті. Якщо протягом звітного періоду (року) до кошторису (плану використання бюджетних коштів) були внесені зміни, в цій графі проставляються бюджетні призначення з урахуванням унесених змін
Затверджено на звітний період (рік)	У формі № 4-3м проставляється затверджена на звітний період (рік) сума плану асигнувань спеціального фонду бюджету. Із загальної суми планових асигнувань, зазначених у рядку 010 «Видатки та надання кредитів - усього» цієї графи, наводяться дані за такими кодами економічної класифікації видатків: 2110 «Оплата праці», 2120 «Нарахування на оплату праці», 2220 «Медикаменти та перев'язувальні матеріали», 2230 «Продукти харчування», 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв», 2281 «Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм», 2282 «Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку», 2700 «Соціальне забезпечення», 5000 «Інші видатки»
Залишок на початок звітного року, усього	У формах № 4-1м, № 4-2м наводяться загальні суми залишків коштів на спеціальних реєстраційних рахунках та/або на рахунках в установах банків без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету
Залишок на початок звітного року, у тому числі на рахунках в установах банків	У формах № 4-1м та № 4-2м наводяться суми залишків коштів на рахунках в установах банків у національній валюті без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету. У формі № 4-3м залишків грошових коштів на початок звітного року не повинно бути, якщо інше не встановлено відповідним нормативно-правовим актом. У разі наявності такі залишки відображаються у розрізі кодів економічної класифікації видатків та кредитування бюджету

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	Порядок заповнення
1	2
Залишок коштів на початок звітного року - ін. валюта Залишок коштів на початок звітного року - грн	У формі № 4-Зм.1 відображається сума залишку коштів на поточному рахунку на початок звітного року відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України Перерахування іноземної валюти у гривневий еквівалент здійснюється в установленому порядку
Перераховано залишок	Відображається сума коштів спеціального фонду минулого звітного року, що була відповідно до законодавства України перерахована у звітному періоді (повернена установі, що надала ці кошти, тощо) і не є касовими видатками, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного року. Такі суми відображаються без розподілу за кодами економічної класифікації видатків та кредитування бюджету
Перераховано залишок - ін. валюта Перераховано залишок - грн	У формі № 4-Зм.1 відображається сума залишку коштів минулого звітного року, що була перерахована у звітному періоді (повернена установі, що надала ці кошти) і не є касовими видатками, а також не може бути віднесена на зменшення надходжень звітного року, відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України
Отримано залишок	У формі № 4-1м відображається сума коштів минулого бюджетного періоду, що була отримана у звітному періоді і не може бути віднесена на збільшення надходжень звітного періоду (року). У формі така сума відображається без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету
Надійшло коштів за звітний період (рік)	Відображається сума надходжень спеціального фонду, за відповідним джерелом надходжень, яка надійшла на спеціальний реєстраційний рахунок та/або на рахунки в установах банків у звітному періоді, мінус суми коштів, що повернені фізичним і юридичним особам та/або перераховані розпорядникам бюджетних коштів вищого (нижчого) рівня (у разі якщо їм законодавчо надані такі повноваження) у межах однієї програми та однієї групи власних надходжень, з надходжень звітного року. У цій графі наводиться також сума курсової різниці, визначена в установленому порядку на залишки коштів, розміщених на валютному рахунку
Надійшло коштів за звітний період (рік) - ін. валюта Надійшло коштів за звітний період (рік) - грн	У формі № 4-Зм.1 відображається сума коштів, отримана відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України
Курсова різниця - грн	У формі № 4-Зм.1 довідково наводиться сума курсової різниці, на яку збільшилися або зменшилися надходження у графі «Надійшло коштів за звітний період (рік) - грн»
Касові за звітний період (рік), усього	У формі № 4-1м відображається сума касових видатків спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих в органах Казначейства, та/або з рахунків в установах банків. Видатки зменшуються на суми, що надійшли на спеціальні реєстраційні рахунки та/або на рахунки в установах банків на відновлення касових видатків поточного бюджетного року
Касові за звітний період	У формі № 4-1м відображається загальна сума касових видатків спеціального

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи	Порядок заповнення
1	2
(рік) - у тому числі спрямовано на погашення заборгованості загального фонду, усього	фонду бюджету, що була направлена на погашення заборгованості загального фонду бюджету
Касові за звітний період (рік) - у тому числі спрямовано на погашення заборгованості загального фонду, у тому числі перераховані з рахунків в установах банків	У формі № 4-1м відображається сума касових видатків спеціального фонду бюджету, що була направлена на погашення заборгованості загального фонду бюджету, які перераховані з рахунків в установах банків у національній валюті
Касові за звітний період (рік), усього	У формах № 4-2м, № 4-3м відображається загальна сума касових видатків та наданих кредитів спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів зі спеціальних реєстраційних рахунків, відкритих у органах Казначейства, та/або з рахунків в установах банків. Видатки та надані кредити зменшуються на суми, що надійшли на спеціальні реєстраційні рахунки та/або на рахунки в установах банків на відновлення касових видатків та наданих кредитів поточного бюджетного року
Касові за звітний період (рік), у тому числі перераховані з рахунків в установах банків	У формах № 4-2м та № 4-3м відображається сума касових видатків та наданих кредитів спеціального фонду бюджету за відповідним джерелом надходжень у розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету, тобто видатків, що проведені шляхом перерахування коштів з рахунків в установах банків у національній валюті
Касові за звітний період (рік) - ін. валюта Касові за звітний період (рік) - грн	У формі № 4-3м.1 відображається сума касових видатків та наданих кредитів, проведених шляхом перерахування коштів з поточного рахунку за всіма видами операцій, відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України
Залишок на кінець звітного періоду (року), усього	У формах № 4-1м та № 4-2м бюджетної звітності наводяться залишки коштів на спеціальних реєстраційних рахунках та/або на рахунках в установах банків без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету.
Залишок на кінець звітного періоду (року), у тому числі на рахунках в установах банків	У формах № 4-1м та № 4-2м наводяться суми залишків коштів на рахунках в установах банків у національній валюті без розподілу за кодами економічної класифікації видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету
Залишок коштів на кінець звітного періоду (року) - ін. валюта Залишок коштів на кінець звітного періоду (року) - грн	У формі № 4-3м.1 відображається сума залишку коштів на поточному рахунку на кінець звітного періоду відповідно в іноземній валюті та перерахована в національну валюту України



Приклад 3.7.1

Протягом звітного періоду бюджетною установою були здійснені наступні господарські операції:

№ з/п	Господарська операція	КЕКВ	Сума
1	2	3	4
	Залишок на початок звітного року		18000,00
1.	Надійшли кошти від реалізації металобрухту		400,00
2.	Сплачено рахунок за продукти харчування	2230	1500,00
3.	Проведено оплату комунальних послуг	2270	560,00
4.	Надійшли кошти від надання послуг		150000,00
6.	Сплачено за проведений капітальний ремонт будівлі	3130	10000,00
7.	Виплачена заробітну плату працівникам	2110	30000,00
8.	Перераховано кошти на відрядження працівнику	2250	1000,00
9.	Отримано орендну плату від орендарів		10000,00
10.	Сплачено постачальнику за інші необоротні матеріальні активи	2210	4000,00

Зазначені операції відображаються у формі № 4-1м у такому порядку:

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Фрагмент заповненого звіту (форма № 4-1м)

ЗВІТ про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4 - 1м),

Показники	КЕКВ	Код рядка	Затверджено на звітний рік	Залишок на початок звітного року		Перераховано залишок	Отримано залишок	Надійшло коштів за звітний період (рік)	Касові за звітний період (рік)				Залишок на кінець звітного періоду (року)	
				усього	у тому числі на рахунках в установах банків				усього	у тому числі		усього	у тому числі на рахунках в установах банків	
										перераховані з рахунків в установах банків	спрямовано на погашення заборгованості загального фонду			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Надходження коштів - усього	X	010		18000				160400	X	X	X	X	131340	
За послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю	X	020		X	X	X	X	150000	X	X	X	X	X	X
Від додаткової (господарської) діяльності	X	030		X	X	X	X		X	X	X	X	X	X
Від оренди майна бюджетних установ	X	040		X	X	X	X	10000	X	X	X	X	X	X
Від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна)	X	050		X	X	X	X	400	X	X	X	X	X	X
Фінансування	X	060		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Видатки - усього	X	070		X	X	X	X	X	47060				X	X
у тому числі:														
Поточні видатки	2000	080		X	X	X	X	X					X	X
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	2100	090		X	X	X	X	X					X	X
Оплата праці	2110	100		X	X	X	X	X	30000				X	X
Заробітна плата	2111	110		X	X	X	X	X					X	X
Грошове забезпечення	2112	120		X	X	X	X	X					X	X

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

військовослужбовців														
Нарахування на оплату праці	2120	130		X	X	X	X	X					X	X
Використання товарів і послуг	2200	140		X	X	X	X	X					X	X
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2210	150		X	X	X	X	X	4000				X	X
Медикаменти та перев'язувальні матеріали	2220	160		X	X	X	X	X					X	X
Продукти харчування	2230	170		X	X	X	X	X	1500				X	X
Оплата послуг (крім комунальних)	2240	180		X	X	X	X	X					X	X
Видатки на відрядження	2250	190		X	X	X	X	X	1000				X	X
Видатки та заходи спеціального призначення	2260	200		X	X	X	X	X					X	X
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	2270	210		X	X	X	X	X	560				X	X
Оплата теплопостачання	2271	220		X	X	X	X	X					X	X
Оплата водопостачання та водовідведення	2272	230		X	X	X	X	X					X	X
Оплата електроенергії	2273	240		X	X	X	X	X					X	X
Оплата природного газу	2274	250		X	X	X	X	X					X	X
Оплата інших енергоносіїв	2275	260		X	X	X	X	X					X	X
Оплата енергосервісу	2276	270		X	X	X	X	X					X	X
Дослідження і розробки, окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм	2280	280		X	X	X	X	X					X	X
Дослідження і розробки, окремі заходи розвитку по реалізації державних (регіональних) програм	2281	290		X	X	X	X	X					X	X
Окремі заходи по реалізації державних (регіональних) програм, не віднесені до заходів розвитку	2282	300		X	X	X	X	X					X	X
Обслуговування боргових зобов'язань	2400	310		X	X	X	X	X					X	X
Обслуговування внутрішніх боргових зобов'язань	2410	320		X	X	X	X	X					X	X
Обслуговування зовнішніх	2420	330		X	X	X	X	X					X	X

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

<i>боргових зобов'язань</i>														
Поточні трансферти	2600	340		X	X	X	X	X					X	X
Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	2610	350		X	X	X	X	X					X	X
Поточні трансферти органам державного управління інших рівнів	2620	360		X	X	X	X	X					X	X
Поточні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	2630	370		X	X	X	X	X					X	X
Соціальне забезпечення	2700	380		X	X	X	X	X					X	X
Виплата пенсій і допомоги	2710	390		X	X	X	X	X					X	X
Стипендії	2720	400		X	X	X	X	X					X	X
Інші виплати населенню	2730	410		X	X	X	X	X					X	X
Інші поточні видатки	2800	420		X	X	X	X	X					X	X
Капітальні видатки	3000	430		X	X	X	X	X					X	X
Придбання основного капіталу	3100	440		X	X	X	X	X					X	X
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	3110	450		X	X	X	X	X					X	X
Капітальне будівництво (придбання)	3120	460		X	X	X	X	X					X	X
Капітальне будівництво (придбання) житла	3121	470		X	X	X	X	X					X	X
Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів	3122	480		X	X	X	X	X					X	X
Капітальний ремонт	3130	490		X	X	X	X	X	10000				X	X
Капітальний ремонт житлового фонду (приміщень)	3131	500		X	X	X	X	X					X	X
Капітальний ремонт інших об'єктів	3132	510		X	X	X	X	X					X	X
Реконструкція та реставрація	3140	520		X	X	X	X	X					X	X
Реконструкція житлового фонду (приміщень)	3141	530		X	X	X	X	X					X	X
Реконструкція та	3142	540		X	X	X	X	X					X	X

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

реставрація інших об'єктів														
Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури	3143	550		X	X	X	X	X					X	X
Створення державних запасів і резервів	3150	560		X	X	X	X	X					X	X
Придбання землі та нематеріальних активів	3160	570		X	X	X	X	X					X	X
Капітальні трансферти	3200	580		X	X	X	X	X					X	X
Капітальні трансферти підприємствам (установам, організаціям)	3210	590		X	X	X	X	X					X	X
Капітальні трансферти органам державного управління інших рівнів	3220	600		X	X	X	X	X					X	X
Капітальні трансферти урядам іноземних держав та міжнародним організаціям	3230	610		X	X	X	X	X					X	X
Капітальні трансферти населенню	3240	620		X	X	X	X	X					X	X

Заповнення звітів про заборгованість

Інформація про заборгованість розпорядників коштів місцевих бюджетів наводиться у:

- Звіті про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7м);
- Звіті про заборгованість за окремими програмами (форма № 7м.1).

Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7м) складається розпорядниками коштів місцевих бюджетів на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичну дебіторську та кредиторську заборгованість, яка виникла при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки. Звіт складається в розрізі кодів програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) і кодів економічної класифікації видатків бюджету та містить інформацію про заборгованість розпорядників бюджетних коштів за видатками та розпорядників за нарахованими доходами.

Бюджетна звітність за формою № 7м складається окремо про заборгованість за коштами загального та спеціального фондів.

Заповнення окремих рядків та граф бюджетної звітності за формою № 7м здійснюється у порядку, наведеному у таблиці 3.7.8.

Таблиця 3.7.8

Порядок заповнення окремих рядків та граф бюджетної звітності за формою № 7м

Найменування графи та рядка	Порядок заповнення
1	2
Рядок 010 «Доходи»	Заповнюється у бюджетній звітності лише за спеціальним фондом (за коштами, отриманими як плата за послуги, які надаються розпорядниками бюджетних коштів згідно із законодавством, та коштами, що отримуються вищими та професійно-технічними навчальними закладами від розміщення на депозитах тимчасово вільних бюджетних коштів, отриманих за надання платних послуг, якщо таким закладам законом надано відповідне право; кошти, що отримують державні і комунальні вищі навчальні заклади, державні наукові установи, державні і комунальні заклади культури як відсотки, нараховані на залишок коштів на поточних рахунках, відкритих у банках державного сектору для розміщення власних надходжень, отриманих як плата за послуги, що надаються ними згідно з основною діяльністю, благодійні внески та гранти). Відображається загальною сумою дебіторська, у тому числі нарахована сума відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб (нарахований і не отриманий дохід за надані послуги), та кредиторська (надходження оплати за надану послугу в сумі більшій, ніж була нарахована) заборгованість за доходами, яка не поділяється за кодами економічної класифікації видатків бюджету. У цьому рядку графа «кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї термін оплати якої не настав» не заповнюється
Рядок 020 «Видатки - усього на утримання установи»	Відображається загальна сума заборгованості на звітну дату, що виникла при виконанні видаткової частини кошторису (плану використання бюджетних коштів)
Рядки з 030 до 570 включно	Розшифровують рядок 020 і відображають заборгованість за видатками в розрізі кодів економічної класифікації видатків бюджету. Рядки з 390 до 570 у місячній бюджетній звітності не заповнюються
Графа 4 «Дебіторська заборгованість на	Наводиться сума дебіторської заборгованості, що відповідає даним графи «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року),

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи та рядка	Порядок заповнення
1	2
початок звітного року, усього»	усього» річної бюджетної звітності за формою № 7м за попередній звітний рік
Графа 5 «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього»	Відображається сума дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки
Графа 6 «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього - з неї прострочена»	Із загальної суми дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості з простроченим терміном, тобто це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату
Графа 7 «Дебіторська заборгованість, списана за період з початку звітного року»	Наводиться сума дебіторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку
Графа 8 «Кредиторська заборгованість на початок звітного року, усього»	Наводиться сума кредиторської заборгованості, що відповідає даним графи «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього» форми № 7д, № 7м річної бюджетної звітності за попередній звітний період
Графа 9 «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього»	Відображається сума кредиторської заборгованості, що виникла на звітну дату при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства у поточному та минулих звітних роках
Графа 10 «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прострочена»	Із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої прострочено, тобто це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги
Графа 11 «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї термін оплати якої не настав»	Із загальної суми кредиторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої не настав
Графа 12 «Кредиторська заборгованість, списана за період з початку звітного року»	Наводиться сума кредиторської заборгованості, яка була списана протягом звітного періоду в установленому порядку
Графа 13 «Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)»	Відображаються суми бюджетних фінансових зобов'язань, які зареєстровані протягом звітного періоду в органі Казначейства та залишились не оплаченими на кінець звітного періоду

Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7м.1) складається розпорядниками коштів місцевих бюджетів за сумами заборгованості, що виникла при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки за окремими кодами програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів (Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів) (за придбані та відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву, операціями з кредитування з бюджету тощо). Ця заборгованість не пов'язана з видатками на утримання розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Бюджетна звітність за формою № 7м.1 складається окремо про заборгованість за коштами загального та спеціального фондів.

Суми дебіторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з позичальниками, які отримали кредити, та за відпущені матеріальні цінності державного матеріального резерву тощо.

Суми кредиторської заборгованості відображають заборгованість за розрахунками з бюджетом виконавців бюджетних програм на суму кредитів, наданих позичальникам із бюджету, та за коштами, отриманими при реалізації матеріальних цінностей державного матеріального резерву тощо.

Суми повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із загального фонду бюджету, у бюджетній звітності за формою № 7м.1 відображаються як зменшення дебіторської заборгованості на суму повернутих кредитів (тобто відображається різниця між сумою наданих та сумою повернутих кредитів) та як зменшення кредиторської заборгованості за загальним фондом бюджету на суму коштів, перерахованих розпорядниками бюджетних коштів до загального фонду бюджету.

Суми повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із спеціального фонду бюджету, у бюджетній звітності за формою № 7м.1 відображаються як зменшення дебіторської заборгованості на суму повернутих кредитів (тобто відображається різниця між сумою наданих та сумою повернутих кредитів) та як зменшення кредиторської заборгованості за спеціальним фондом бюджету на суму коштів, перерахованих розпорядниками бюджетних коштів до спеціального фонду бюджету.

Сума повернутих позичальниками кредитів, які надавалися із загального (спеціального) фонду бюджету у минулі звітні роки, та перерахована розпорядником бюджетних коштів у минулому та поточному роках до спеціального (загального) фонду бюджету згідно із рішенням про місцевий бюджет відображається як зменшення дебіторської заборгованості за загальним (спеціальним) фондом бюджету за розрахунками з позичальниками, які отримали кредити, та зменшення кредиторської заборгованості за загальним (спеціальним) фондом бюджету за розрахунками з бюджетом за кредитами, виданими із загального (спеціального) фонду бюджету.

Заповнення окремих рядків та граф бюджетної звітності за формою № 7м.1 здійснюється у порядку, наведеному у таблиці 3.7.9.

Таблиця 3.7.9

Порядок заповнення окремих рядків та граф бюджетної звітності за формою № 7м.1

Найменування графи та рядка	Порядок заповнення
1	2
Рядок 010 «Видатки та надання кредитів»	Відображається загальна сума заборгованості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів на звітну дату
Рядки з 020 до 140	Відображається сума заборгованості на звітну дату, що виникла при виконанні видаткової частини кошторису (плану використання бюджетних коштів) в частині видатків та надання кредитів Рядки з 020 до 140 включно розшифровують рядок 010 і відображають заборгованість за видатками в розрізі кодів економічної класифікації

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи та рядка	Порядок заповнення
1	2
	<p>видатків бюджету та класифікації кредитування бюджету</p> <p>У рядках 020, 030, 060, 070 проставляються суми заборгованості розпорядників та одержувачів бюджетних коштів за звітний період за кодом програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету «Накопичення (приріст) матеріальних цінностей державного матеріального резерву».</p> <p>У річній бюджетній звітності рядки з 080 до 140 графи 8 на кінець звітного періоду не заповнюються</p>
<p>Графа 4 «Дебіторська заборгованість на початок звітного року»</p>	<p>Наводиться сума дебіторської заборгованості за розрахунками з позичальниками за кредитами, наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету у попередні звітні роки, за вирахуванням погашення, за відпущеними матеріальними цінностями державного матеріального резерву тощо, яка відповідає даним графи «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року)» бюджетної звітності за формою № 7м.1 за попередній звітний рік</p>
<p>Графа 5 «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього»</p>	<p>Відображається сума дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки за розрахунками з позичальниками за наданими за рахунок коштів загального та/або спеціального фондів бюджету кредитами, за вирахуванням сум погашення, за відпущеними матеріальними цінностями державного матеріального резерву тощо</p>
<p>Графа 6 «Дебіторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прострочена»</p>	<p>Із загальної суми дебіторської заборгованості, що виникла на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за поточний та минулі звітні роки, уточнюється сума заборгованості із простроченим терміном</p>
<p>Графа 7 «Кредиторська заборгованість на початок звітного року»</p>	<p>Наводиться сума кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на суму кредитів, наданих позичальникам із бюджету розпорядниками бюджетних коштів як виконавцями цих бюджетних програм у попередні звітні роки, за вирахуванням сум погашення до бюджету, за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву тощо, що відповідає даним графи «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року)» форми № 7м.1 бюджетної звітності за попередній звітний рік</p>
<p>Графа 8 «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), усього»</p>	<p>Наводиться сума кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом, що виникла у розпорядників бюджетних коштів як виконавців бюджетних програм на дату складання бюджетної звітності при виконанні кошторису (плану використання бюджетних коштів) за бюджетними зобов'язаннями, взятими на облік органами Казначейства у поточному та минулих звітних роках за наданими позичальникам кредитами за рахунок коштів бюджету, за вирахуванням сум погашення до бюджету, за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву тощо</p>
<p>Графа 9 «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї</p>	<p>Із загальної суми кредиторської заборгованості уточнюється сума заборгованості із простроченим терміном</p>

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Найменування графи та рядка	Порядок заповнення
1	2
прострочена»	
Графа «Зареєстровані бюджетні фінансові зобов'язання на кінець звітного періоду (року)»	10 Відображаються бюджетні фінансові зобов'язання за придбаними матеріальними цінностями для накопичення (приросту) державного матеріального резерву та попередньою оплатою тощо, що зареєстровані протягом звітного періоду (року) в органах Казначейства та залишились не оплаченими на кінець звітного періоду



Додаток А. Глосарій термінів з бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
Аванси за будівельним контрактом	грошові кошти або інші активи, отримані у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Активи	ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому	Закон № 996-XIV
	ресурси, контрольовані суб'єктом державного сектору у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або матимуть потенціал корисності	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Активи, які забезпечують надходження грошових коштів	активи, основною метою утримання яких є отримання доходу	НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів"
Активи, які не забезпечують надходження грошових коштів	активи, основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу	НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів"
Активний ринок	ринок, якому притаманні такі умови: 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	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Амортизація	систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Амортизована собівартість фінансової інвестиції	собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Аукціон	спосіб продажу майна, за яким його власником стає покупець, що в ході торгів запропонував за нього найвищу ціну	Порядок № 803
Баланс	звіт про фінансовий стан суб'єкта державного сектору, який відображає на певну дату активи, зобов'язання і власний капітал	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Балансова вартість активу	вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу	НП(С)БОДС 123 "Запаси"
		НП(С)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість"
Біологічні перетворення	процес якісних і кількісних змін біологічних активів	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
Біологічний актив	тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяє економічним вигодам	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Безнадійна дебіторська заборгованість	поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником, або дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув	Порядок № 372
Будівельний контракт	договір про будівництво	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Будівництво	спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних та пусконаладжувальних робіт	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Бухгалтерський облік	процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Закон № 996-XIV
Бюджетне асигнування	повноваження суб'єкта державного сектору, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом	сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами і визнаним профіцитом (за вирахуванням визнаного дефіциту) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом	сума перевищення витрат і визнаного профіциту (за вирахуванням визнаного дефіциту) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Валюта звітності	грошова одиниця України	НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів"
Валютний курс	установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Валютний ризик	імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін валютного курсу	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Вартість, яка амортизується,	первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Відновлювальна	сучасна собівартість придбання	НП(С)БОДС 123

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
вартість		"Запаси"
Відсотки	плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані суб'єкту державного сектору	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Відсотковий ризик	імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін відсоткових ставок	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Відхилення від ціни за будівельним контрактом	зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Відчуження майна	передача права власності на майно юридичним чи фізичним особам за процедурами та у спосіб, що передбачені цим Порядком	Порядок № 803
Вигоди відновлення корисності від	величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість	НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів"
Виплати за невідпрацьований час	виплати за невідпрацьований час, право на які має працівник	НП(С)БОДС 132 "Виплати працівникам"
Виплати при звільненні	виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку	НП(С)БОДС 132 "Виплати працівникам"
Витрати	зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	Закон № 996- XIV
	зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником)	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Витрати за будівельним контрактом	собівартість робіт за будівельним контрактом	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Витрати на місці продажу	витрати, пов'язані із продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, сплачувані під час реалізації продукції	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Власний капітал	різниця між активами і зобов'язаннями підприємства	Закон № 996- XIV
	частина в активах суб'єкта державного сектору, що залишається після вирахування зобов'язань	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
Внутрішньогосподарський (управлінський) облік	система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Закон № 996-ХІV
Внутрішньогрупові операції	операції між контролюючим та контрольованими суб'єктами державного сектору або між контрольованими суб'єктами державного сектору в межах однієї економічної групи	НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність"
Внутрішньогрупове сальдо	сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій	НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність"
Внутрішньогосподарські розрахунки	розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між сегментами суб'єкта державного сектору	НП(С)БОДС 103 "Фінансова звітність за сегментами"
Втрати від зменшення корисності активу	сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності	НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів"
Гарантована ліквідаційна вартість:	для орендаря - та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною; для орендодавця - та частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Географічний сегмент	це відокремлювана частина діяльності суб'єкта державного сектору у певному географічному регіоні, яка відрізняється від інших: економічними і геополітичними умовами географічного регіону; особливістю діяльності в різних географічних регіонах; територіальним розташуванням підрозділів або споживачів послуг (робіт); характерними для географічного регіону ризиками діяльності; правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах	НП(С)БОДС 103 "Фінансова звітність за сегментами"
Господарська операція	дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства	Закон № 996-ХІV
Грошові кошти	готівка, кошти на рахунках в органах Державної казначейської служби України (далі - органи Казначейства), у банках та депозити до запитання	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Група активів, яка забезпечує отримання грошових коштів	мінімальна група активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів)	НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів"
Група біологічних	сукупність подібних за характеристиками,	НП(С)БОДС 136

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
активів	призначенням та умовами вирощування тварин або рослин	"Біологічні активи"
Група нематеріальних активів	сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів	НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"
Група основних засобів	сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Дата балансу	дата, на яку складений баланс суб'єкта державного сектору. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду	НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів"
Дебітори	юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували установі певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів	Порядок № 372
Дебіторська заборгованість	сума заборгованості суб'єкту державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
	сума заборгованості дебіторів установі на певну дату	Порядок № 372
Дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу	дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт, послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для перепродажу	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув	дебіторська заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності	Порядок № 372
Депозитні рахунки	рахунки, які відкриваються в органах Державної казначейської служби України (далі - органи Казначейства) та/або установах банків для обліку депозитних сум, які з настанням відповідних умов підлягають поверненню або перерахуванню за призначенням	Порядок № 372
Дивіденди	частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Довгострокові біологічні активи	усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Додаткові біологічні активи	біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Дослідження	заплановані суб'єктом державного сектору дослідження, які проводяться ним уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань	НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"
Доходи	збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком	Закон № 996-ХІV

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	зростання капіталу за рахунок внесків власників) збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника)	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Еквіваленти грошових коштів	короткострокові, високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Економічна вигода	потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів	Закон № 996-ХІV
Економічна група	група суб'єктів державного сектору, до складу якої входять контролюючий суб'єкт державного сектору та один або кілька контрольованих суб'єктів державного сектору	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Елемент витрат	сукупність економічно однорідних витрат	НП(С)БОДС 135 "Витрати"
Ефективна ставка відсотка	ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці між річним відсотком та премією) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Закордонний суб'єкт державного сектору	контрольований суб'єкт державного сектору або відділення суб'єкта державного сектору, що звітує, діяльність якого базується або провадиться в іншій країні, ніж країна цього суб'єкта державного сектору	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Залишкова вартість	різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Заохочувальні виплати за будівельним контрактом	додаткові суми, що сплачуються за виконання (перевиконання) умов контракту	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Запаси	це активи, які: утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору 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 суб'єкта державного сектору	НП(С)БОДС 123 "Запаси"
Запозичення	позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки	НП(С)БОДС 135 "Витрати"
Звітний сегмент	сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові	НП(С)БОДС 103

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору	"Фінансова звітність за сегментами"
Звіт про власний капітал	звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу суб'єкта державного сектору протягом звітного періоду	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Звіт про платежі на користь держави	документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів	Закон № 996-ХІV
Звіт про рух грошових коштів	звіт, який відображає надходження і витрати грошових коштів у результаті діяльності суб'єкта державного сектору у звітному періоді	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Звіт про управління	документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності	Закон № 996-ХІV
Звіт про фінансові результати	звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності суб'єкта державного сектору	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Звичайна діяльність	будь-яка діяльність суб'єкта державного сектору, а також операції, що її забезпечують або виникають унаслідок її провадження	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Зменшення корисності	втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Знос основних засобів	сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Зобов'язання	заборгованість підприємства, що виникла внаслідок	Закон № 996-

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди	XIV
	заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Інвестиційна діяльність	придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Інвестиційна нерухомість	земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу	НП(С)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість"
Індекс інфляції	індекс інфляції, оприлюднений спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики	НП(С)БОДС 105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"
Іноземна валюта	валюта інша, ніж валюта звітності	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Інструмент власного капітал суб'єкта господарювання	контракт, який підтверджує право на частину в активах суб'єкта господарювання, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Інструмент хеджування	похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсують зміни вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Касові видатки та надання кредитів	усі суми коштів, перерахованих органом Казначейства або установою банку з реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків, за всіма операціями	Порядок № 372
Коефіцієнт ефективності хеджування	частка від ділення відповідно зміни вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну вартості або грошового потоку від інструмента хеджування	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Коефіцієнт коригування	відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітної року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності	НП(С)БОДС 105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"
Консолідована фінансова звітність	фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються,	Закон № 996-XIV

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	як єдиної економічної одиниці	
	фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи	НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність"
Контракт фіксованою ціною	будівельний контракт, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв.м, кількість місць тощо)	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Контракт за ціною "витрати плюс"	будівельний контракт, який передбачає ціну як суму фактичних витрат на його виконання та додаткового відсотка від суми цих витрат або фіксованої величини	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Контроль	повноваження суб'єкта державного сектору управляти фінансовою та операційною політикою іншого суб'єкта державного сектору з метою одержання вигід від його діяльності	НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність"
Контролюючий суб'єкт державного сектору	головний розпорядник бюджетних коштів та розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, до сфери управління яких належать розпорядники бюджетних коштів, державні цільові фонди, Державна казначейська служба України	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Контрольований суб'єкт державного сектору	розпорядник бюджетних коштів, органи державних цільових фондів, територіальні органи Казначейства	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Користувачі звітності	фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність суб'єктів державного сектору для прийняття рішень	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Користувачі фінансової звітності	фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень	Закон № 996-ХІV
Кошти в дорозі	кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні, спеціальні реєстраційні, поточні рахунки установи, але будуть зараховані на ці рахунки в наступному місяці	Порядок № 372
Кредитний ризик	імовірність втрат однієї зі сторін - укладачів контракту про придбання фінансового інструмента внаслідок невиконання зобов'язання іншою стороною	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув	прострочена кредиторська заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу	Порядок № 372
Кумулятивний приріст інфляції	добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний	НП(С)БОДС 105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"
Курсова різниця	різниця між оцінками однакової кількості одиниць	НП(С)БОДС 101

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	іноземної валюти при різних валютних курсах	"Подання фінансової звітності"
Ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Ліцитатор	призначена організатором аукціону особа, що володіє технікою проведення торгів і веде аукціон в установленому порядку	Порядок № 803
Метод ефективної ставки відсотка	метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Міжнародні стандарти фінансової звітності	прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності	Закон № 996-ХІV
Мінімальні орендні платежі	платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені: для орендаря - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості; для орендодавця - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості. У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з договором на придбання об'єкта оренди	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Монетарні статті	статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів	НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів"
Накопичена амортизація нематеріальних активів	сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання	НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку	нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Закон № 996-ХІV

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку	
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі	нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку	Закон № 996-ХІV
Невідмовна оренда	договір оренди, за яким орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, що дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або який може бути розірваний тільки: з дозволу орендодавця; якщо відбулася певна непередбачена подія; у разі укладання орендарем нового договору про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем; сплати орендарем додаткової суми, яка свідчить про прийнятність продовження строку оренди	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Негарантована ліквідаційна вартість	частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Незавершені капітальні інвестиції нематеріальні активи	капітальні інвестиції на придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося	НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"
Незавершені капітальні інвестиції необоротні матеріальні активи	капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Нематеріальний актив	немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"
Немонетарні активи	усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та	НП(С)БОДС 122

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей	"Нематеріальні активи"
Немонетарні статті	інші, ніж монетарні, статті балансу	НП(С)БОДС 130 "Вплив змін валютних курсів"
Необмінна операція	це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Непередбачена орендна плата	частина орендної плати, яка не зафіксована конкретно сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та цін, ринкові ставки відсотка тощо)	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Непередбачене зобов'язання	це: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди та потенціал корисності, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити	НП(С)БОДС 128 "Зобов'язання"
Непередбачений актив	актив, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт державного сектору не має повного контролю	НП(С)БОДС 128 "Зобов'язання"
Нормальна потужність	очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності суб'єкта державного сектору протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва	НП(С)БОДС 135 "Витрати"
Об'єкт будівництва	окремі будівлі і споруди або сукупність будівель і споруд, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Об'єкт витрат	продукція, роботи, послуги або вид діяльності суб'єкта державного сектору, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат	НП(С)БОДС 135 "Витрати"
Об'єкт хеджування	актив, зобов'язання або майбутня операція, що створюють для суб'єкта державного сектору ризик зміни вартості цих активів і зобов'язань або зміни грошових потоків, пов'язаних з майбутньою	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	операцією	
Об'єкти державної власності	матеріальні активи, які відповідно до законодавства визнаються основними фондами (засобами)	Порядок № 803
Облікова оцінка	попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами	НП(С)БОДС 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок "
Облікова політика	сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності	Закон № 996-ХІV
	сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом державного сектору для складання та подання фінансової звітності	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Обмінна операція	це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Оператор спільної діяльності	учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Операції пов'язаних сторін	передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншій пов'язаній стороні	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Операційна діяльність	основна діяльність, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Операційна нерухомість	закріплені за суб'єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу	НП(С)БОДС 129 "Інвестиційна нерухомість"
Операційна оренда	оренда інша, ніж фінансова	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Операційний цикл	проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (виконаних робіт, наданих послуг) або їх споживанням чи безоплатним розподілом (передачею) для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору	НП(С)БОДС 123 "Запаси"
Операція в іноземній	господарська операція, вартість якої визначена в	НП(С)БОДС 130

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
<i>валюти</i>	іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті	"Вплив змін валютних курсів"
<i>Організатор аукціону</i>	юридична особа, яка визначається на конкурентних засадах в установленому Фондом державного майна порядку	Порядок № 803
<i>Організатор продажу нерухомого майна</i>	Фонд державного майна	Порядок № 803
<i>Оренда</i>	договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
<i>Орендна ставка відсотка</i>	ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
<i>Основні засоби</i>	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 суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
<i>Оцінка майна</i>	процес визначення його вартості на дату оцінки, яка збігається з датою інвентаризації, за процедурою, встановленою нормативно-правовими актами з оцінки майна	Порядок № 803
<i>Первісна вартість</i>	історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
<i>Первинний документ</i>	документ, який містить відомості про господарську операцію	Закон № 996-ХІV
<i>Переоцінена вартість</i>	вартість активів після їх переоцінки	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
<i>Підзвітна особа</i>	працівник установи, який отримав під звіт кошти для майбутніх видатків	Порядок № 372
<i>Підзвітна сума</i>	кошти, видані працівникові установи на витрати, пов'язані зі службовими відрядженнями, та/або на адміністративно-господарські витрати	Порядок № 372
<i>Підприємства, що становлять суспільний інтерес</i>	підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих	Закон № 996-ХІV

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств	
Підрядник	суб'єкт державного сектору, який укладає будівельний контракт та виконує передбачені цим контрактом роботи і передає їх замовникові	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Плодоносні рослини	довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Податкова подія	подія, що свідчить про настання податкових зобов'язань	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Подібні об'єкти	об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Подія після дати балансу	подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства фінансової звітності, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів суб'єкта державного сектору	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Покупець	юридична або фізична особа, що стала переможцем аукціону	Порядок № 803
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	Порядок № 372
Потенціал корисності активів	наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт державного сектору від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Поточні біологічні активи	біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, сприяти в інший спосіб економічним вигодам протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Поточні виплати працівнику	виплати працівнику (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу	НП(С)БОДС 132 "Виплати працівникам"
Початкова вартість продажу	визначена шляхом проведення незалежної оцінки вартість, з якої розпочинається продаж майна	Постанова № 803
Початок строку оренди	дата, яка настає раніше: дата підписання договору оренди чи дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень договору про оренду	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Похідний фінансовий інструмент	фінансовий інструмент: розрахунки за яким провадитимуться у майбутньому; вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, курсу цінних паперів, валютного курсу,	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	індексу цін, кредитного рейтингу (індексу) або інших змінних, що є базисними; який не потребує початкових інвестицій	
Претензія за будівельним контрактом	сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагається відшкодувати понад ціну контракту	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Примітки до річної фінансової звітності	сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Принцип бухгалтерського обліку	правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Проміжні рахунки	рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати	НП(С)БОДС 131 "Будівельні контракти"
Прострочена дебіторська заборгованість	дебіторська заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату	Порядок № 372
Прострочена кредиторська заборгованість	сума кредиторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги	Порядок № 372
Профіцит/дефіцит від впливу інфляції на монетарні статті	різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за цим Національним положенням (стандартом) залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів	НП(С)БОДС 105 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"
Профіцит / дефіцит у результаті звичайної діяльності	різниця, яка залишається після вирахування витрат, що виникають від звичайної діяльності, з доходів, отриманих у результаті звичайної діяльності	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Ризик грошового потоку	імовірність зміни величини майбутнього грошового потоку, пов'язаного з монетарним фінансовим інструментом	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Ризик ліквідності	імовірність втрат внаслідок неспроможності виконати свої зобов'язання у зв'язку з неможливістю реалізувати фінансові активи за їх собівартістю	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Ринковий ризик	імовірність того, що вартість фінансового інструмента буде змінюватися внаслідок змін ринкових цін незалежно від того, чи спричинені ці зміни факторами, які притаманні конкретному	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	типу цінних паперів або їх емітенту, чи факторами, які впливають на вартість всіх цінних паперів в обігу на ринку	
Розкриття	надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Розробка	застосування суб'єктом державного сектору результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання, передачі в концесію, продажу	НП(С)БОДС 122 "Нематеріальні активи"
Роялті	платежі будь-якого виду, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Рух грошових коштів	надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Сільськогосподарська діяльність	процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Сільськогосподарська продукція	актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання	НП(С)БОДС 136 "Біологічні активи"
Сегмент діяльності	це відокремлюваний вид (або група видів) діяльності суб'єкта державного сектору, який відрізняється від інших: видом послуг (робіт); способом отримання доходу (способом надання послуг, виконання робіт); характером діяльності; цілями діяльності; категорією споживачів послуг (робіт)	НП(С)БОДС 103 "Фінансова звітність за сегментами"
Спільна діяльність	діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Спільний контроль	розподіл контролю за діяльністю відповідно до договору про ведення спільної діяльності	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Справедлива вартість	сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Ставка відсотка на можливі позики орендаря	ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за	НП(С)БОДС 126 "Оренда"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди	
Стаття	елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом)	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Строк корисного використання (експлуатації)	очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватися суб'єктом державного сектору або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом державного сектору обсяг продукції (робіт, послуг)	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Строк оренди	період дії невідмовного договору оренди, а також період продовження цього договору, обумовлений на початку строку оренди	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Суб'єкти державного сектору	розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
	суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та державні цільові фонди	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Суборенда	договір про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі, що не може перевищувати строку дії договору оренди	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Сума очікуваного відшкодування необоротного активу	найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Сума очікуваного відшкодування потенціалу корисності	найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість потенціалу корисності активу, який не забезпечує надходження грошових коштів	НП(С)БОДС 127 "Зменшення корисності активів"
Сума погашення	недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання	НП(С)БОДС 128 "Зобов'язання"
Суттєва інформація	інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та керівництвом суб'єктів державного сектору	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Суттєва помилка	помилка, виявлена в поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною	НП(С)БОДС 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок "
Таксономія	склад статей і показників фінансової звітності та її	Закон № 996-

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
фінансової звітності	елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку	XIV
Твердий контракт	контракт у письмовій формі, що передбачає обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (дати), має визначений строк виконання, не містить відкладальних або скасувальних умов, не може бути розірваний і змінений в односторонньому порядку та передбачає забезпечення виконання контракту	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Теперішня вартість	дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде необхідна для погашення зобов'язання	НП(С)БОДС 126 "Оренда"
Трансферти	кошти, одержані з бюджетів усіх рівнів, від інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Управління об'єктами державної власності	здійснення Кабінетом Міністрів України та уповноваженими ним органами, іншими суб'єктами, визначеними цим Законом, повноважень щодо реалізації прав держави як власника таких об'єктів, пов'язаних з володінням, користуванням і розпорядженням ними, у межах, визначених законодавством України, з метою задоволення державних та суспільних потреб	Закон № 996-XIV
Фінансова гарантія	передбачене контрактом право позикодавця отримувати грошові кошти від гаранта і відповідно зобов'язання гаранта сплатити грошові кошти позикодавцеві, якщо позичальник не виконає своїх зобов'язань	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Фінансова діяльність	діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного капіталу та зобов'язань	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Фінансова звітність	звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства	Закон № 996-XIV
	бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період	НП(С)БОДС 101 "Подання фінансової звітності"
Фінансова оренда	оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак: орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди; орендар має можливість та намір придбати об'єкт	НП(С)БОДС 126 "Оренда"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання; строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди; теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди; орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання; орендар може продовжити оренду активу за плату значно нижчу за ринкову орендну плату; оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди; доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець строку оренди належать орендарю	
Фінансове зобов'язання	контрактне зобов'язання: а) передати грошові кошти або інший фінансовий актив; б) обмінятися фінансовими інструментами на потенційно невігідних умовах	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Фінансове зобов'язання, призначене для перепродажу	фінансове зобов'язання, що виникає внаслідок випуску фінансового інструмента з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових коливань його ціни та/або винагороди посередника	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Фінансові витрати	витрати на сплату відсотків та інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів, понесені суб'єктом державного сектору	НП(С)БОДС 135 "Витрати"
Фінансові інвестиції	активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння	НП(С)БОДС 133 "Фінансові інвестиції"
Фінансовий актив	це: а) грошові кошти та їх еквіваленти; б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив; в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами на потенційно вигідних умовах; г) інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Фінансовий актив, призначений для перепродажу	фінансовий актив, придбаний з метою подальшого продажу для отримання доходу від короткотермінових змін його ціни та/або винагороди посередника	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Фінансовий інструмент	контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

Термін	Визначення	Нормативно-правові акти
1	2	3
	одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання)	інструменти"
Хеджування	застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної чи часткової компенсації змін вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Хеджування вартості	хеджування змін вартості визнаного активу чи зобов'язання або ідентифікованої частини такого активу чи зобов'язання, яка відноситься до конкретного ризику і впливатиме на профіцит/дефіцит	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Хеджування грошових потоків	хеджування зміни грошових потоків щодо ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з прогнозованою операцією, що впливатиме на профіцит/дефіцит	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Хеджування фінансових інвестицій закордонними суб'єктами державного сектору	хеджування зміни вартості активів та зобов'язань закордонного суб'єкта державного сектору внаслідок зміни валютних курсів	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Цільове призначення переданих активів	умови, які обмежують або визначають цілі використання переданих активів	НП(С)БОДС 124 "Доходи"
Ціновий ризик	імовірність цінових змін внаслідок валютного, відсоткового та ринкового ризиків	НП(С)БОДС 134 "Фінансові інструменти"
Чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію	НП(С)БОДС 123 "Запаси"
Чиста вартість реалізації необоротного активу	справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію	НП(С)БОДС 121 "Основні засоби"
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів	Закон № 996-ХІV

Додаток Б. Перелік нормативно-правових актів з питань бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі

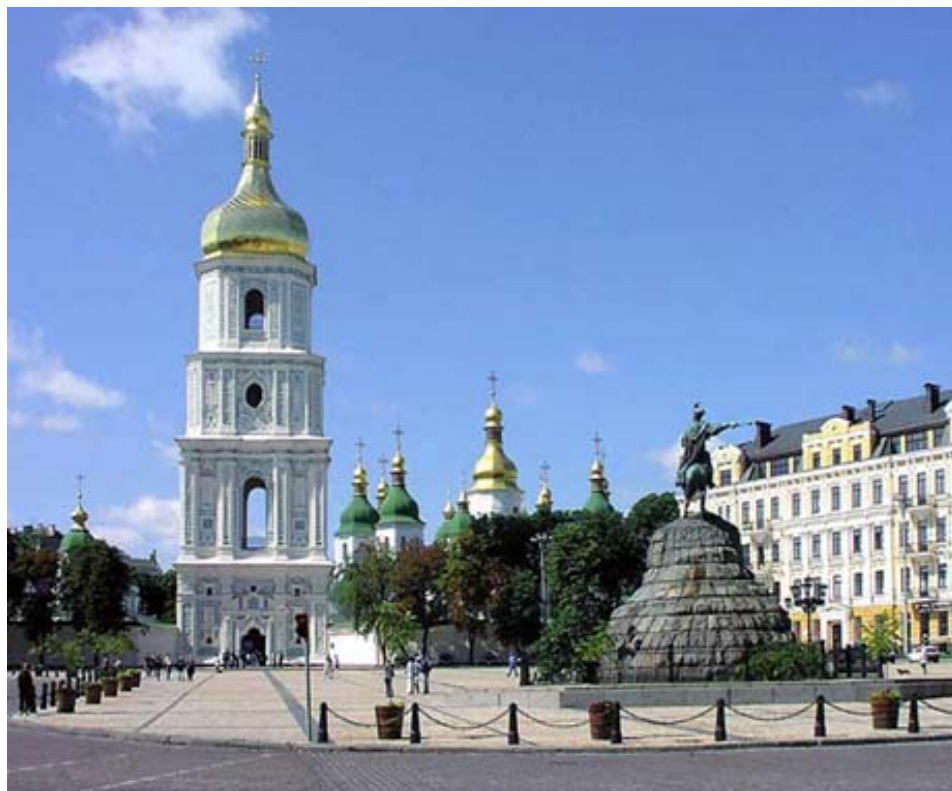
№ з/п	Нормативно-правові акти
1	2
1	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV
3	Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 № 185-V
4	Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 № 1314
5	Порядок відчуження об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 06.06.2007 № 803
6	Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419
7	План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 № 1203
8	Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219
9	Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджений наказом Міністерства фінансів України 29.12.2015 № 1219
10	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.09 № 1541
11	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 "Консолідована фінансова звітність", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
12	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 103 "Фінансова звітність за сегментами", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
13	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів від 25.01.2012 № 52
14	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
15	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 "Нематеріальні активи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
16	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202
17	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
18	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
19	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 "Оренда", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
20	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 "Зменшення корисності активів", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Нормативно-правові акти
1	2
21	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 "Зобов'язання", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
22	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 "Інвестиційна нерухомість", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629
23	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 130 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.08.2011 № 1022
24	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 131 "Будівельні контракти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798
25	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 "Виплати працівникам", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011 № 1798
26	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 "Фінансові інвестиції", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
27	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 "Фінансові інструменти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
28	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568
29	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 136 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 15.11.2017 № 943
30	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 № 879
31	Типові форми для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572
32	Порядок бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372
33	Форми карток і книг аналітичного обліку суб'єктів державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.06.2017 № 604
34	Типові форми меморіальних ордерів, інші облікові реєстри суб'єктів державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 08.09.2017 № 755
35	Типові форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядок їх складання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818
36	Типові форми обліку та списання запасів бюджетних установ та інструкція про їх складання, затверджені наказом Державного казначейства України від 18.12.2000 № 130
37	Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44
38	Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307
39	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
40	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №

Облік і звітність: теоретичні та практичні аспекти

№ з/п	Нормативно-правові акти
1	2
	11
41	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
42	Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11
43	Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2016 № 1127
44	Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2017 № 1170



Адреса:
01001 Київ
вул. Софіївська, буд. 25А, офіс 2

Контакти:
E-mail: office@logica-project.eu
Тел. 050 933 28 80