

*Міністерство фінансів України
Департамент податкової, митної політики та методології
бухгалтерського обліку
Управління методології бухгалтерського обліку*

**ВПРОВАДЖЕННЯ СТАНДАРТІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

Бюджетний кодекс України
(ст. 56)

Бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до НП(с)БО та інших нормативно-правових актів в цій сфері в порядку, встановленому Мінфіном

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 6)

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Мінфіном, який затверджує НП(с)БО та інші нормативно-правові акти в цій сфері

з 2015 року запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі

Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки (постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34)

Стратегія розвитку системи управління державними фінансами (розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 року № 774-р)

**ЗАТВЕРДЖЕНО Національних положень (стандартів)
бухгалтерського обліку в державному секторі :**

п/п	назва НП(С)БОДС	наказ Мінфіну від
1.	101 «Подання фінансової звітності»	28.12.2009 № 1541
2.	102 «Консолідована фінансова звітність»	від 24.12.2010
3.	103 «Фінансова звітність за сегментами»	№ 1629
4.	105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	від 25.01.2012 № 52
5.	121 «Основні засоби»	
6.	122 «Нематеріальні активи»	від 12.10.2010
7.	123 «Запаси»	№ 1202
8.	124 «Доходи»	
9.	125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»	
10.	126 «Оренда»	від 24.12.2010
11.	127 «Зменшення корисності активів»	№ 1629
12.	128 «Зобов'язання»	
13.	129 «Інвестиційна нерухомість»	
14.	130 «Вплив змін валютних курсів»	від 11.08.2011 № 1022
15.	131 «Будівельні контракти»	від 29.12.2011
16.	132 «Виплати працівникам»	№ 1798
17.	133 «Фінансові інвестиції»	
18.	134 «Фінансові інструменти»	від 18.05.2012
19.	135 «Витрати»	№ 568

**Перелік Національних положень (стандартів)
бухгалтерського обліку в державному секторі,
які впроваджуються 2015 року**

- 1. 121 «Основні засоби»**
- 2. 122 «Нематеріальні активи»**
- 3. 123 «Запаси»**
- 4. 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»**
- 5. 127 «Зменшення корисності активів»**
- 6. 128 «Зобов'язання»**
- 7. 130 «Вплив змін валютних курсів»**
- 8. 132 «Виплати працівникам»**
- 9. 133 «Фінансові інвестиції»**

**Перелік Національних положень (стандартів)
бухгалтерського обліку в державному секторі,
які впроваджуються з 2016 року**

1. 101 «Подання фінансової звітності»
2. 102 «Консолідована фінансова звітність»
3. 103 «Фінансова звітність за сегментами»
4. 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
5. 124 «Доходи»
6. 126 «Оренда»
7. 129 «Інвестиційна нерухомість»
8. 131 «Будівельні контракти»
9. 134 «Фінансові інструменти»
10. 135 «Витрати»

Поступове упровадження

Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які набирають чинності з 01.01.2015р.

НП(С)БОДС	Діючі нормативно-правові акти, що регулюють питання, на які будуть поширюватися НП(С)БОДС	Нормативно-правові акти, що набирають чинності одночасно з відповідним НП(С)БОДС
121 «Основні засоби»	Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі
122 «Нематеріальні активи»	Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів в державному секторі
123 «Запаси»	Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2013 № 947	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів в державному секторі

- 125** «Зміни забезпечення записів у
облікових оцінок та бухгалтерському обліку,
виправлення помилок» затверджене наказом
Міністерства фінансів України
від 24.05.1995 № 88
- 127** «Зменшення
корисності активів»
- 128** «Зобов'язання»
- Порядок бухгалтерського
обліку окремих активів та
зобов'язань бюджетних установ,
затверджений наказом
Міністерства фінансів України
від 02.04.2014 № 372
- 130** «Вплив змін зобов'язань бюджетних установ,
валютних курсів» затверджений наказом
Міністерства фінансів України
від 02.04.2014 № 372
- Методичні рекомендації щодо
облікової політики суб'єкта
державного сектору

132 «Виплати
працівникам»

**Положення з бухгалтерського
обліку фінансових інвестицій**

133 «Фінансові бюджетних установ,
інвестиції» затверджене наказом
Міністерства фінансів України
від 26.06.2013 № 611

121

«Основні засоби»

122

«Нематеріальні активи»

121 «Основні засоби»

Терміни - нові

активи - ресурси, контрольовані суб'єктом державного сектору у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому

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

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

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

121 «Основні засоби»

Терміни - нові

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

зменшення корисності - втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування

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

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)

незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи - капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося

121 «Основні засоби»

Терміни - нові

подібні об'єкти - об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість

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

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

суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі - розпорядники бюджетних коштів, Казначейство та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування

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

чиста вартість реалізації необоротного активу - справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Визнання та первісна оцінка

Об'єкт основних засобів 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 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

Формування первісної вартості

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.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень.

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.

Визнання та первісна оцінка

Первісна вартість основних засобів, *отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору*, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів згідно НП(С)БОДС з наведенням нарахованої суми зносу.

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

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, які включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів згідно НП(С)БОДС

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених суб'єктом державного сектору на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, які включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів згідно НП(С)БОДС

Умовна вартість застосовується до активів, що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини

122 «Нематеріальні активи»

Визнання та первісна оцінка

Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати

Для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи включають:

- ✓ авторське та суміжні з ним права;
- ✓ права користування природними ресурсами;
- ✓ права на знаки для товарів і послуг;
- ✓ права користування майном;
- ✓ права на об'єкти промислової власності;
- ✓ інші нематеріальні активи.

Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок, 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.

Визнання та первісна оцінка

У зв'язку зі зміною правил формування первісної вартості **необоротних активів** запроваджено рахунок 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи», який прийшов на зміну рахунку 14 «Незавершене капітальне будівництво».

Рахунок 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи» призначений для обліку капітальних інвестицій у будівництво, виготовлення (розробку), реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося.

Рахунок 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи» 14 має такі субрахунки:

- 141 «Капітальні інвестиції в основні засоби»;
- 142 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»;
- 143 «Капітальні інвестиції в нематеріальні активи».

Визнання та первісна оцінка

У зв'язку зі зміною правил формування первісної вартості необоротних активів опис субрахунку 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві» рахунку 40 «Фонд у необоротних активах» викладено в новій редакції:

«Субрахунок 402 «Фонд у незавершеному капітальному будівництві» **призначений для обліку вкладень у капітальні інвестиції** у сумі понесених витрат з придбання, виготовлення власними силами необоротних активів та за виконаними будівельно-монтажними роботами з капітального будівництва (виготовлення, створення), добудови, поліпшення (дообладнання, модернізація) об'єктів необоротних активів, **які на дату балансу не введені в експлуатацію**».

Визнання та первісна оцінка

Зміни у Типовій кореспонденції

1.1	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів	141 - 143	364, 675
	<i>Водночас відображаються фактичні видатки</i>	801, 802, 811 - 813	402
1.2	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням, основних засобів та нематеріальних активів, що включаються до вартості необоротних активів відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", 122 "Нематеріальні активи"	141 - 143	364, 675
	<i>Водночас відображаються фактичні видатки</i>	801, 802, 811 - 813	402
1.3	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	141 - 143	364, 675
	<i>Водночас відображаються фактичні видатки</i>	801, 802, 811 - 813	402
1.4	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	364, 675
1.5	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів (без сум копійок)	101 - 122	141 - 143
	<i>Водночас:</i>	402	401
	відображаються зміни в капіталі		
	списання сум копійок з придбаних, створених, побудованих, поліпшених необоротних активів	402	141 - 143

Оцінка після первісного визнання

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід та/або збільшення потенціалу корисності

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 звітного періоду, в якому вони були понесені.

Амортизація

Об'єктом амортизації є **вартість, яка амортизується**, яка складається з первісної або переоціненої вартості основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості

Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Ліквідаційна вартість може дорівнювати нулю, якщо суб'єкт державного сектору не може достовірно визначити суму, яка очікується від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації)

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість **нематеріальних активів** прирівнюється до нуля, крім випадків:

- ✓ коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- ✓ коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Амортизація

Не підлягають амортизації земельні ділянки, музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, унікальні документи Національного архівного фонду України, тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання), піддослідні тварини, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції

Нематеріальний актив з невизначеним строком корисного використання (експлуатації) не амортизується

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом

Амортизація

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) та нематеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного методу, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів 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

Вартість об'єкта основних засобів/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

Амортизація

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

Нарахування амортизації **припиняється**, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

У разі передачі об'єкта основних засобів у випадках, передбачених законодавством, суб'єкт державного сектору, що їх передає, нараховує амортизацію в місяці їх передачі, за повну кількість календарних місяців перебування його в експлуатації у звітному кварталі. При цьому **місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12**

Сума нарахованої амортизації відображається збільшенням суми зносу та витрат

Амортизація

Рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів"

Призначено для обліку й узагальнення інформації про:

нараховану протягом звітного періоду амортизацію;

визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності);

суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

84 "Витрати на амортизацію"

На субрахунку **841 "Витрати на амортизацію необоротних активів"** ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (робіт).

1.20	Нарахування суми зносу (накопиченої амортизації) на необоротні активи	841	131 - 133
	Водночас проводиться другий запис	401	841

Особливості переоцінки

У разі прийняття рішення суб'єктом державного сектору об'єкт основних засобів/нематеріальних активів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Поріг суттєвості для проведення переоцінки дорівнює **10-відсотковому відхиленню** залишкової вартості від справедливої вартості

Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів/нематеріальних активів погоджується з органом, уповноваженим управляти об'єктами державної (комунальної) власності, якщо такий визначено

Суб'єкти державного сектору нижчого рівня погоджують рішення про проведення переоцінки з суб'єктом державного сектору вищого рівня за відомчою підпорядкованістю.

Суб'єкти державного сектору, що мають подвійну підпорядкованість, рішення про проведення переоцінки погоджують з суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис.

Особливості переоцінки

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, що перебувають у використанні (експлуатації)

Особливості переоцінки

Зміни у Плані рахунків

44 "Капітал у дооцінках "

Рахунок 44 "Капітал у дооцінках" призначено для узагальнення інформації про суми дооцінки (уцінки) матеріальних і нематеріальних активів, а також зміни вартості фінансових активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством.

Рахунок 44 "Капітал у дооцінках" має такі субрахунки:

441 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів";

442 "Інший капітал у дооцінках".

На субрахунку ***441 "Дооцінка (уцінка) необоротних активів"*** ведеться облік дооцінки об'єктів необоротних матеріальних і нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до накопиченого фінансово результату.

На субрахунку ***442 "Інший капітал у дооцінках"*** ведеться облік зміни вартості фінансових активів у випадках, передбачених законодавством, а також інший капітал у дооцінках.

Особливості переоцінки

Зміни у Плані рахунків

74 "Інші доходи"

Субрахунок призначено для узагальнення інформації про доходи від плати за надані послуги установою згідно із законодавством, якщо нарахована плата за розрахунком не може бути в повному обсязі віднесена на певний вид доходу спеціального фонду, а також про доходи за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації дисконту), та відсотки за фінансовими інвестиціями.

На цьому субрахунку 741 "Інші доходи установ" ведеться облік доходів від відновлення корисності, курсових різниць, суми дооцінки активів та доходів, пов'язаних зі спільною діяльністю без створення юридичної особи.

За кредитом субрахунку 741 "Інші доходи установ" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - його списання на рахунок 43 "Результати виконання кошторисів".

83 "Інші витрати"

На субрахунку 831 "Інші витрати установ" ведеться облік витрат, які не відображені на рахунках 80 - 82, зокрема витрати за фінансовими інвестиціями, які оцінюються за амортизованою собівартістю (на суму амортизації премії), втрати за активами й зобов'язаннями установи від зміни курсу гривні до іноземної валюти, втрати від зменшення корисності активів, суми знецінення (уцінки) активів, витрати, пов'язані зі спільною діяльністю без створення юридичної особи, тощо.

За дебетом субрахунку 831 "Інші витрати установ" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 43 "Результати виконання кошторисів".

Особливості переоцінки

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів зараховується до капіталу у дооцінках, а сума уцінки – до витрат звітного періоду

1.11 Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму:

дооцінки первісної вартості	101 - 122	441
коригування суми зносу	441	131 - 133

1.12 Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму:

коригування суми зносу	131 - 133	101 - 122
різниці залишкової вартості	831	101 - 122

Особливості переоцінки

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

1.14 Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:

коригування суми зносу	101 - 122	131 - 133
на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	741
на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	441

Особливості переоцінки

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

1.13 Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:

коригування суми зносу	131 - 133	101 - 122
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101 - 122
перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	831	101 - 122

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках

Зменшення корисності

На дату річної фінансової звітності суб'єкт державного сектору визначає наявність ознаки зменшення корисності активу. *(Втрати від зменшення корисності активу - сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування та/або очікуваного відшкодування потенціалу корисності)*

Сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів/нематеріальних активів відображається збільшенням суми зносу та витрат

1.15	Відображення сум втрат від зменшення корисності необоротних активів	831	131 - 133
------	---	-----	-----------

Якщо на дату річної фінансової звітності ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то суб'єкт державного сектору визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності *(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)*

Сума вигід від відновлення корисності об'єкта відображається визнанням доходу суб'єкта державного сектору з одночасним зменшенням суми зносу

1.16	Відображення сум вигід від відновлення корисності необоротних активів	131 - 133	741
------	---	-----------	-----

Зменшення корисності

Про **зменшення корисності** об'єкта нематеріальних активів можуть свідчити:

- 1) зменшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;
- 2) відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу;
- 3) 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;
- 4) застарілість, фізичне пошкодження активу;
- 5) рішення припинити створення активу до його завершення або доведення до робочого стану;
- 6) інше свідчення того, що ефективність активу є або буде значно меншою, ніж очікувалось.

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

- 1) суттєве збільшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів протягом звітного періоду;
- 2) суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє суб'єкт державного сектору, що відбулися протягом звітного періоду;
- 3) 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;
- 4) 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;
- 5) інші свідчення того, що ефективність використання об'єкта нематеріальних активів є або буде кращою, ніж очікувалось.

Зменшення корисності

Якщо об'єкт основних засобів відображається в бухгалтерському обліку **за переоціненою вартістю**, то:

сума втрат від зменшення корисності зараховується на зменшення капіталу у дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду.

сума вигід від відновлення корисності визнається доходами у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу у дооцінках звітного року

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

123
«Запаси»

123 «Запаси»

Терміни, які змінились

балансова вартість активу - вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу

відновлювальна вартість - сучасна собівартість придбання

операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошових коштів від продажу виробленої з них продукції (робіт, послуг) або їх споживанням чи безоплатним розподілом (передачею) для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору

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

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

Визнання та первісна оцінка

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
- ✓ готову продукцію або незавершене виробництво
- ✓ матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу
- ✓ активи, що становлять державні матеріальні резерви та запаси
- ✓ малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються не більше одного року або протягом операційного циклу, якщо він більше одного року;
- ✓ поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Національним положенням (стандартом)

Визнання та первісна оцінка

Клас 2 «Запаси» доповнено рахунком **26 «Запаси для розподілу, передачі, продажу»**

Рахунок 26 «Запаси для розподілу, передачі, продажу» має такі субрахунки:

- 261 «Запаси для розподілу, передачі, продажу»
- 262 «Державні матеріальні резерви та запаси».

На субрахунку **261 «Запаси для розподілу, передачі, продажу»** ведеться облік запасів, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються з метою подальшого розподілу, передачі або продажу, у тому числі виробли з дорогоцінних металів та дорогоцінного і напівдорогоцінного каміння, підручники й інші матеріали освітніх (навчальних) закладів, запаси озброєння тощо.

На субрахунку **262 «Державні матеріальні резерви та запаси»** ведеться облік активів, що становлять державні матеріальні резерви та запаси (резерви нафтопродуктів, зерна тощо).

Формування первісної вартості запасів

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

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
- ✓ інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях

Визнання та первісна оцінка

- 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**

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

Визнання та первісна оцінка

Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку.

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. *Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.*

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Визнання та первісна оцінка

2.1	Оприбуткування придбаних виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, тварин для відгодівлі тощо (вартість без податку на додану вартість):		
	у разі попередньої оплати	201 - 218, 231 - 239	362, 364
	у разі сплати після їх отримання	201 - 218, 231 - 239	675
	Сума податку на додану вартість з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування:		
	придбаних за рахунок коштів загального фонду	201 - 218, 231 - 239	362, 364, 675
	придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
	якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	201 - 218, 231 - 239	362, 364, 675
	якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	362, 364, 675
2.2	Зарахування до складу первісної вартості запасів фактичних витрат з їх придбання за плату, передбачених Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси"	201 - 218, 231 - 239	362, 364, 675

Оцінка запасів на дату балансу

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 (очікуваною ціною реалізації запасів в умовах звичайної діяльності, за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію)

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

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

Оцінка запасів на дату балансу

Запаси, які утримуються 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 (сучасною собівартістю придбання)

Дооцінка запасів не проводиться, крім випадку, коли чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується. У такому разі на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається дохід із збільшенням вартості цих запасів

Оцінка запасів на дату балансу

Вибуття виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування у випадках, передбачених законодавством, крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів	801, 802, 811 - 813	261, 201 - 218, 231 - 236, 238, 239
--	---------------------	---

2.4

Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 "Запаси"	801, 802, 811 - 813	201 - 218, 231 - 239
--	---------------------	-------------------------

2.9

Списано суму, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації	831	201 - 218, 231 - 239
---	-----	-------------------------

Вибуття запасів

Вибуття запасів в установах 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 оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими 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;
- 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.

Вибуття запасів

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили до суб'єкта державного сектору (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання (наприклад шляхом забезпечення проставляння в облікових картках підписів працівників в отриманні цінностей, відміток про переміщення між структурними підрозділами, а також складання актів на їх списання у разі непридатності до експлуатації)

Облік результатів виявлених нестач

Суми збитків, завданих установі, з урахуванням фактичних витрат установи на відновлення пошкоджених або придбаних нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення, розраховується відповідно до *Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.1996 № 116, та Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей» від 06.06.1995 № 217/95-ВР)*

Списання виробничих запасів, матеріалів та продуктів харчування внаслідок нестачі, у тому числі в межах установлених норм, а також нестач і втрат від псування матеріальних цінностей, віднесених на рахунок установи, придбаних у поточному році, у минулих роках за розрахунками з внутрівідомчої передачі запасів	801, 802, 811 - 813, 431, 432, 683, 684	261, 201, 204, 205, 231 - 236, 238, 239
--	--	--

2.10

Якщо встановлено винних осіб, водночас проводяться записи на суму вартості відшкодування збитків, яка віднесена на рахунок винних осіб у частині

витрат на відновлення (придбання)	363	711
перевищення, що підлягає перерахуванню до відповідного бюджету	363	642

Якщо винні особи не встановлені, на позабалансовому рахунку 07 здійснюється запис про відображення сум нестач матеріальних цінностей

«Фінансові інвестиції»

133

133 «Фінансові інвестиції»

Терміни

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

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

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

133 «Фінансові інвестиції»

Терміни - нові

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

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

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

133 «Фінансові інвестиції» Визнання та первісна оцінка

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

Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції

Фінансові інвестиції поділяються на довгострокові та поточні:

фінансові інвестиції зі строком погашення на дату балансу більше дванадцяти місяців, що утримуються суб'єктом державного сектору не для продажу, визнаються **довгостроковими фінансовими інвестиціями**;

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**

133 «Фінансові інвестиції» Визнання та первісна оцінка

15 "Довгострокові фінансові інвестиції"

Рахунок 15 "Довгострокові фінансові інвестиції" призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових фінансових інвестицій (вкладень) у цінні папери та до статутного капіталу підприємств.

Субрахунок *151 "Довгострокові фінансові інвестиції у капітал підприємств"* призначено для обліку наявності та руху довгострокових фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління установи.

Субрахунок *152 "Довгострокові фінансові інвестиції у цінні папери"* призначено для обліку наявності та руху довгострокових фінансових інвестицій у цінні папери.

37 "Поточні фінансові інвестиції"

За дебетом субрахунку 371 "Поточні фінансові інвестиції у цінні папери" відображається придбання (надходження) поточних фінансових інвестицій, за кредитом - їх вибуття. Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій.
42 "Фонд у фінансових інвестиціях"

42 "Фонд у фінансових інвестиціях"

призначено для обліку і узагальнення інформації про суми внесків у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління установи, та фінансових інвестицій у цінні папери.

421 "Фонд у капіталі підприємств";

422 "Фонд у фінансових інвестиціях у цінні папери".

Оцінка фінансових інвестицій

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

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.

Фінансові інвестиції, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення, відображаються на дату балансу *за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.*

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.

Оцінка фінансових інвестицій

При взятті на баланс фінансових інвестицій у підприємства державного, комунального секторів економіки, які належать до сфери управління суб'єкта державного сектору, при першому складанні фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі одночасно збільшується на відповідну суму власний капітал суб'єкта державного сектору (у частині капіталу в підприємства)

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

протягом звітного періоду збільшується на суму внеску до статутного капіталу підприємств державного, комунального секторів 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 державного, комунального секторів 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.

Типова кореспонденція

1.21	Оприбуткування фінансових інвестицій у капітал підприємств при їх першому визнанні відповідно до законодавства	151 - 152	421 - 422
	Придбання довгострокових фінансових інвестицій шляхом внесення до статутного капіталу підприємств:		
	а) грошових коштів	151, 152	321, 326
	Водночас відображається фонд у фінансових інвестиціях	801, 813	421, 422
1.22	б) необоротних активів за балансовою (залишковою) вартістю	151, 152	103 - 122, 141-143
	списується сума нарахованого зносу	131 - 133	103 - 122
	Водночас відображаються зміни у капіталі	401, 402	421, 422
1.23	Відображення втрат від зменшення корисності фінансових інвестицій	831	151, 152
1.24	Відображення суми вигід від відновлення корисності фінансових інвестицій	151, 152	741
1.25	Відображення вибуття фінансових інвестицій підприємств, вилучених зі сфери управління у частині:		
	капіталу в підприємства	421, 422	151, 152
	суми різниць	431, 432	151, 152

Типова кореспонденція

3.37	Оприбуткування поточних фінансових інвестицій при їх першому визнанні відповідно до законодавства	371	422
	Придбання поточних фінансових інвестицій	371	311-328
3.38			
	Водночас відображається фонд у фінансових інвестиціях	801-813	422
3.39	Вибуття поточних фінансових інвестицій	422	371

133 «Фінансові інвестиції»

Облік спільної діяльності

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

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

Вклади, внесені у спільну діяльність без створення юридичної особи, відображаються у складі довгострокової дебіторської заборгованості або поточної дебіторської заборгованості

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

133 «Фінансові інвестиції» Облік спільної діяльності

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

Зміни у Плані рахунків

На субрахунку 366 "Розрахунки зі спільної діяльності" ведеться облік розрахунків за операціями, пов'язаними із провадженням спільної діяльності (без створення юридичної особи), зокрема учасником спільної діяльності за переданими активами як вкладками.

На субрахунку 676 "Розрахунки за зобов'язаннями зі спільної діяльності" ведеться 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 вкладками.

1.26	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	366, 401, 131-133	101-122, 311-326
1.27	Оприбуткування активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	101-122, 311-326	676, 401, 131-133

**«Вплив змін валютних
курсів»
130**

Операції 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).

Операції з безготівкових розрахунків в іноземній валюті **можуть** відобразитися 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

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**.

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**.

Операції в іноземній валюті

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).

Зміни у Типовій кореспонденції

Нарахована курсова різниця **на кошти на валютному рахунку** (щомісяця при зміні курсу):

3.33	при збільшенні курсу	318	741
	при зменшенні курсу	831	318
	Переоцінка зобов'язань , узятих в іноземній валюті:		
3.34	при збільшенні курсу	831	675
	при зменшенні курсу	675	741

«Зобов'язання»

128

Терміни

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

непередбачене зобов'язання - це:

- ✓ 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
- ✓ 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

сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання

Визнання та оцінка

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- ✓ довгострокові;
- ✓ поточні;
- ✓ непередбачені зобов'язання;
- ✓ доходи майбутніх періодів.

Зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення з урахуванням особливостей, визначених бюджетним законодавством.

Непередбачені активи суб'єктом державного сектору не визнаються та відображаються на позабалансових рахунках. Після набуття контролю актив перестає класифікуватись як непередбачуваний та зараховується до активів з визнанням на цю суму доходу.

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

Зміни у Плані рахунків

716 "Доходи майбутніх періодів"

На субрахунку 716 "Доходи майбутніх періодів" обліковуються доходи, отримані у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах.

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.

85 "Витрати майбутніх періодів"

На субрахунку 851 "Витрати майбутніх періодів" ведеться облік сум здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо).

Зміни у Плані рахунків

04 "Непередбачені активи і зобов'язання"

Рахунок 04 "Непередбачені активи і зобов'язання" використовується для накопичення інформації про наявність непередбачених (потенційних) активів та непередбачених (потенційних) зобов'язань.

Ці активи або зобов'язання виникли при узгодженні минулих господарських операцій та стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій. Це визначення включає три основні характеристики непередбачених активів та зобов'язань: 1) наявна обставина; 2) невизначеність кінцевого результату цієї обставини; 3) вирішення невизначеності на основі однієї або кількох майбутніх подій.

На субрахунку **041 "Непередбачені активи"** ведеться накопичення інформації про наявність непередбачених активів, щодо яких існує ймовірність надходження економічних вигід у сумі очікуваного відшкодування збитків. Списуються непередбачені активи в міру того, як вони визнаються чи не визнаються при вирішенні невизначених подій.

На субрахунку **042 "Непередбачені зобов'язання"** ведеться накопичення інформації про наявність непередбаченого зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

**«Виплати працівникам»
132**

132 «Виплати працівникам»

Терміни - нові

виплати за невідпрацьований час - виплати за невідпрацьований час, право на які має працівник

виплати при звільненні - виплати працівнику, які підлягають сплаті відповідно до законодавства при досягненні ним пенсійного віку або до досягнення ним пенсійного віку

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

132 «Виплати працівникам»

Поточні виплати працівникам включають:

- ✓ заробітну плату за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці
- ✓ виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час)
- ✓ премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців по закінченні періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо.

Інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов'язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат.

Нарахована сума виплати працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду, та нарахована сума за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування визнаються поточними зобов'язаннями та витратами звітного періоду, у якому виникли такі зобов'язання, якщо інші НП(С)БОДС не вимагають включення таких витрат до собівартості активу.

132 «Виплати працівникам»

Виплати при звільненні

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідмовне зобов'язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою

Виплати при звільненні визнаються витратами того періоду, у якому виникають зобов'язання за такими виплатами

125

**«Зміни облікових оцінок
та виправлення
ПОМИЛОК»**

125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»

Терміни

облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами;

суттєва помилка - помилка, виявлена в поточному періоді, внаслідок якої фінансова звітність не може надалі вважатися достовірною

Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно

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

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

Облікова політика

Суб'єкт державного сектору самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі визначає за погодженням з головним розпорядником бюджетних коштів облікову політику, а також зміни до неї

Суб'єкти державного сектору нижчого рівня передають розпорядчий документ про облікову політику на погодження за відомчою підпорядкованістю суб'єктам державного сектору вищого рівня

Для суб'єктів державного сектору, що мають подвійну підпорядкованість, погодження здійснюється суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис.

Головні розпорядники бюджетних коштів самостійно затверджують облікову політику розпорядчим документом керівника

В межах головного розпорядника бюджетних коштів застосовується єдині підходи до облікової політики

Розпорядчий документ про облікову політику суб'єкта державного сектору визначає, зокрема:

визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

порядок аналітичного обліку запасів, форми первинних документів, що використовуються для оформлення руху запасів, розроблені суб'єктом державного сектору самостійно;

методи оцінки вибуття запасів;

періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

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);

строки корисного використання груп основних засобів;

строки корисного використання груп нематеріальних активів

Суб'єкти державного сектору зазначають у розпорядчому документі про облікову політику введені ними нові субрахунки (рахунки другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого в установленому законодавством порядку

Одиницею бухгалтерського обліку запасів суб'єкт державного сектору може обрати або їх найменування, або однорідну групу (вид)

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються суб'єктами державного сектору за погодженням з міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади в межах компетенції відповідно до їх галузевих особливостей

Типові строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів суб'єктів державного сектору наведені у додатках до цих Методичних рекомендацій.

Якщо суб'єкт державного сектору визначає строки корисного використання об'єкта основних засобів чи нематеріальних активів, які відрізняються від наведених у додатках, у розпорядчому документі про облікову політику необхідно навести відповідне обґрунтування.

На основі принципу послідовності облікова політика суб'єкта державного сектору має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

Змінити облікову політику суб'єкт державного сектору може у виняткових випадках, прямо встановлених в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

«Зменшення корисності»

127

127 «Зменшення корисності активів»

Національне положення (стандарт) 127 «Зменшення корисності активів» не поширюється на:

запаси;

активи, які оцінюються за справедливою вартістю;

активи, які виникають від виплат працівникам;

інші активи, стосовно яких облікові вимоги щодо зменшення корисності визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі.

127 «Зменшення корисності активів»

Терміни - нові

активи, які забезпечують надходження грошових коштів - активи, основною метою утримання яких є отримання доходу

активи, які не забезпечують надходження грошових коштів - активи, основна мета утримання яких є інша, ніж отримання доходу

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

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

група активів, яка забезпечує надходження грошових коштів - мінімальна група активів, яку можна ідентифікувати, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (групи активів)

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

127 «Зменшення корисності активів»

Визначення та оцінка

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 величину, ніж очіувалося;
- ✓ 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 очіувалось.

За наявності ознак зменшення корисності активу визначається сума очікуваного відшкодування.

Незалежно від наявності ознак зменшення корисності суб'єкт державного сектору має на дату річної фінансової звітності перевіряти на зменшення корисності нематеріальні активи з необмеженим строком корисного використання та нематеріальні активи, які не використовуються

127 «Зменшення корисності активів»

Визначення та оцінка

Суму очікуваного відшкодування визначають окремо для кожного активу, крім випадку якщо суму очікуваного відшкодування певного активу визначити неможливо

Чиста вартість реалізації активу визначається на підставі цін активного ринку.

За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації визначається на підставі наявної інформації про суму, яку суб'єкт державного сектору може отримати за актив на дату річної фінансової звітності в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію

Втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - у порядку, передбаченому відповідними НП(с)БОДС, з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості

127 «Зменшення корисності активів»

Відновлення корисності активу

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

Про відновлення корисності активу можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- ✓ суттєве збільшення ринкової вартості активу 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 відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу;
- ✓ суттєві зміни активу 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 активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

127 «Зменшення корисності активів»

Відновлення корисності активу

Якщо ознаки зменшення корисності активу перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, - у порядку, передбаченому відповідними НП(с)БОДС, з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації).

Сума очікуваного відшкодування активу, який не забезпечує надходження грошових коштів, визначається за такими методами:

- ✓ залишкової вартості заміщення;
- ✓ витрат на відновлення.

За методом *залишкової вартості заміщення* (відтворення) сума очікуваного відшкодування обчислюється як вартість заміщення (відтворення) активу, за вирахуванням зносу.

За методом *витрат на відновлення* сума очікуваного відшкодування визначається у сумі витрат на відновлення потенціалу корисності активу до його первісного рівня.

127 «Зменшення корисності активів»

**Зменшення та відновлення корисності групи активів,
яка забезпечує надходження грошових коштів**

Якщо суму очікуваного відшкодування певного активу визначити неможливо, то визначається сума очікуваного відшкодування групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів і до якої належить цей актив.

Суму очікуваного відшкодування активу неможливо визначити, якщо теперішня вартість майбутніх грошових надходжень від цього активу суттєво відрізняється від чистої вартості його реалізації та якщо актив самостійно не забезпечує надходження грошових коштів від його використання

127 «Зменшення корисності активів»

Зменшення та відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів

Втрати від зменшення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи менша за її балансову вартість.

Балансова вартість окремих активів групи зменшується на відповідну частину зазначених втрат, визначену шляхом розподілу загальної суми втрат пропорційно балансовій вартості кожного активу групи.

Якщо чисту вартість реалізації окремого активу групи або теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень для окремого активу групи можна визначити, то балансова вартість такого активу не може бути меншою за чисту вартість реалізації активу або теперішньої вартості майбутніх чистих грошових надходжень від цього активу.

Вигоди від відновлення корисності групи активів, яка забезпечує надходження грошових коштів, визнаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи перевищує її балансову вартість.

Якщо можна визначити суму очікуваного відшкодування окремого активу групи, яка забезпечує надходження грошових коштів, між активами цієї групи балансова вартість окремого активу визначається за найменшою вартістю:

- ✓ за сумою його очікуваного відшкодування
- ✓ або за його балансовою вартістю, визначеною на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.