

# ■ БУХГАЛТЕРІЯ: ■ ■ БЮДЖЕТ ■

№ 11 (495)

березень 2024 року

4

**БЮДЖЕТНУ ЗВІТНІСТЬ ДОПОВНЕНО НОВИМ ДОДАТКОМ:**  
зустрічаємо весну та зміни

14

**ОБЛІК ЗАХИЩЕНИХ НОСІЇВ**  
особистих ключів — токенів

18

**НЕВИКОРИСТАНА ВІДПУСТКА:**  
як порахувати дні, що підлягають компенсації?

21

**КОМПЕНСАЦІЯ ЗА НЕВИКОРИСТАНУ ВІДПУСТКУ:**  
як рахувати з окладу/МЗП (в РП немає виплат або немає РП)



Код передплатника для консультацій у березні 2024 року – 2415

**СТРІЧКА НОВИН** ..... 3

(ІПК ДПС України від 08.03.2024 № 1232/ІПК/99-00-21-03-01 ІПК)

**ДОКУМЕНТИ ТА КОМЕНТАРІ***Нормативно-правові акти***Звітність**

Альона Кісельова

**Бюджетну звітність доповнено новим додатком: зустрічаємо весну та зміни** ..... 4

(коментар до наказу МФУ від 16.02.2024 № 84)

*Офіційні роз'яснення***Відрядження**

Алла Головка

**Дистанційна робота з іншого міста та відрядження: що з оподаткуванням витрат?** ..... 6

(коментар до ІПК ДПС України від 26.02.2024 № 960/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК)

**СТАТТІ****Бухоблік**

Маргарита Ващук

**Установа — учасник публічних закупівель: обліковуємо витрати на тендер** ..... 10

Зазвичай бюджетні установи є замовниками публічних закупівель, але можуть виступати й учасниками тендеру. В такому разі вони несуть певні витрати для участі в закупівлі. Як їх обліковувати, розглянемо в статті.

(лист ДКСУ від 07.03.2024 № 15-12-12/5009)

**Основні засоби**

Альона Кісельова

**Облік захищених носіїв особистих ключів — токенів** ..... 14

Для забезпечення звітування, здійснення електронних розрахунків у системі «клієнт-банк», листування, проведення електронних торгів тощо бюджетні установи всіх рівнів придбавають захищені носії електронного цифрового підпису, або, як прийнято їх називати серед користувачів, токени. Про законодавче регулювання використання, відмінності токенів від звичайних USB-накопичувачів та про їх облік поговоримо в матеріалі.

**Компенсація за невикористану відпустку**

Людмила Балла

**Невикористана відпустка: як порахувати дні, що підлягають компенсації?** ..... 18

Оскільки змінився принцип розрахунку компенсації за невикористану відпустку, то потрібно адаптувати до нових правил і розрахунок днів, що підлягають компенсації. Як це зробити — поговоримо в цій статті.

**Середній заробіток**

Людмила Балла

**Компенсація за невикористану відпустку: як рахувати з окладу/МЗП (в РП немає виплат або немає РП)** ..... 21

З різних причин у розрахунковому періоді може не бути виплат або ж може не бути власне розрахункового періоду. Як у такому разі рахувати компенсацію за невикористану відпустку, поговоримо в цій статті.

(лист Мінекономіки від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (витяг))

**Заклади освіти**

Людмила Балла

**Звільнення педагога: скільки днів щорічної основної відпустки потрібно компенсувати та як їх оплатити?** ..... 26

Педагоги мають свої особливі правила розрахунку кількості днів щорічної основної відпустки, які потрібно компенсувати. Ці правила встановлено Порядком № 346. Як зіставити їх з оновленими вимогами Порядку № 100 щодо обчислення середнього заробітку для виплати компенсації, поговоримо далі.

**ЗВОРОТНИЙ ЗВ'ЯЗОК****Культура**

Алла Головка

**Заступник директора з адміністративно-господарської роботи Центру культури та дозвілля: чи має право на надбавку за вислугу років?** ..... 31

До штатного розпису Центру культури та дозвілля введено посаду заступника директора з адміністративно-господарської роботи. Чи має право такий працівник на надбавку за вислугу років відповідно до Порядку № 1026?

**ПЕРЕДПЛАТНИКА** для консультацій  
У БЕРЕЗНІ 2024 РОКУ**2415**Головний редактор  
Вітковська О. М.Засновник і видавець газети  
ТОВ «Видавнича група «АС»Редакція:  
а/с 110, м. Київ, 03186  
тел.: +38 (067) 574-60-03Електронна пошта:  
bb@ibuhgalter.net  
сайт: www.ibuhgalter.netЕлектронна версія:  
www.ibuhgalter.netВідділ передплати:  
тел. 0 800 300 395Реєстраційне свідоцтво:  
КВ №20040-9840Р від 01.07.2013 р.Передплатний індекс:  
українська мова 68905

Ціна договірної

Періодичність виходу: 4 рази на місяць

© ТОВ «Видавнича група «АС»

Повне або часткове  
відтворення авторських матеріалів,  
розміщених у газеті  
«Бухгалтерія: бюджет», допускається  
тільки з письмового дозволу  
ТОВ «Видавнича група «АС»

## В ПОДАТКОВІЙ НАКЛАДНІЙ ПОМИЛКА У ЗВ'ЯЗКУ ІЗ ЗАЗНАЧЕННЯМ НЕПРАВИЛЬНОГО КОДУ СТАВКИ ПОДАТКУ: ПОДАТКІВЦІ ПОЯСНЮЮТЬ, ЯК ВИПРАВИТИ

В ІПК від 08.03.2024 № 1232/ІПК/99-00-21-03-01 ІПК (див. нижче) податківці пояснили, як у графі 8 «Код ставки» податкової накладної виправити помилку, якої припустилися, зазначивши неправильний код ставки податку (20 % замість 0 %).

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

### Щодо виправлення помилок в податковій накладній

ІПК від 08.03.2024 № 1232/ІПК/99-00-21-03-01 ІПК

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо виправлення помилки в податковій накладній, та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України (далі — Кодекс), повідомляє.

Платник просить надати індивідуальну податкову консультацію з таких питань:

1. Як виправити у графі 8 «Код ставки» податкової накладної помилку у зв'язку із зазначенням невірною коду ставки податку (20 відс. замість 0 відс.) та який, у такому разі, зазначити код причини коригування у графі 2.1 «Код причини коригування» розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (далі — розрахунок коригування)?

2. Чи можна вказану помилку виправити шляхом складання розрахунку коригування?

<...>

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX Кодексу, а також міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V Кодексу об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V Кодексу розташоване на митній території України, у тому числі операції з безоплатної передачі.

Правила формування податкових зобов'язань і податкового кредиту з ПДВ та їх коригування, а також складання податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних і їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі — ЄРПН) встановлено статтями 187, 192, 198 і 201 розділу V Кодексу.

Порядок заповнення податкової накладної затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307 <...> (зі змінами).

Згідно з пунктами 201.1, 201.7 та 201.10 статті 201 розділу V Кодексу при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису уповноваженої платником

особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлені Кодексом терміни.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Пунктом 192.1 статті 192 розділу V Кодексу визначено, що в разі, якщо після постачання товарів/послуг здійснюється будь-яка зміна суми компенсації їх вартості, включаючи наступний за постачанням перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів/послуг особі, яка їх надала, або при поверненні постачальником суми попередньої оплати товарів/послуг, суми податкових зобов'язань та податкового кредиту постачальника та отримувача підлягають відповідному коригуванню на підставі розрахунку коригування до податкової накладної, складеному в порядку, встановленому для податкових накладних, та зареєстрованому в ЄРПН.

Разом з тим ДПС забезпечила можливість виправлення помилок (у зв'язку із застосуванням неправильної ставки податку), допущених платником при складанні податкової накладної.

#### Щодо питання 1, 2

У разі, якщо платник за операцією з постачання товарів, що підлягала оподаткуванню ПДВ за нульовою ставкою ПДВ, склало податкову накладну із зазначенням у ній ставки ПДВ у розмірі 20 відс., то, з метою виправлення допущеної помилки у такій податковій накладній, необхідно скласти розрахунок коригування до такої податкової накладної, в якому:

у полі «Дата складання» вказати дату, на яку було виявлено помилку;

у графі 2.1 табличної частини розділу Б зазначити код причини коригування 103 «повернення товару або авансових платежів»;

у табличній частині окремим рядком зі знаком «—» вказати обсяг операцій з постачання товару, щодо якого була застосована ставка ПДВ у розмірі 20 відс.;

за датою першої події, визначеною згідно з пунктом 187.1 статті 187 Кодексу, скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений Кодексом термін. <...>.



Звітність

**БЮДЖЕТНУ ЗВІТНІСТЬ ДОПОВНЕНО НОВИМ ДОДАТКОМ:  
ЗУСТРІЧАЄМО ВЕСНУ ТА ЗМІНИ****Альона Кісельова,**  
консультант газети «Бухгалтерія: бюджет»**(коментар до наказу МФУ «Про внесення змін до Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування» від 16.02.2024 № 84)**

**1**  
Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом МФУ від 24.01.2012 № 44.

Коментованим наказом внесено зміни до Порядку № 44 **1**, а саме:

- до форм бюджетної звітності додано нову форму — **Довідку про надходження та використання окремих власних надходжень бюджетних установ, отриманих у натуральній формі**, далі — Довідка (новий *додаток 22 до Порядку № 44*);
- розділ IV Порядку № 44 доповнено новим п. 14, який визначає порядок заповнення Довідки.

Коментований наказ набуває чинності з дня його офіційного опублікування (на момент підготовки номера не опубліковано).

**!** **ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Коментовані зміни стосуються виключно Довідки, інші форми звітності і порядок їх подання **не змінилися**.

**Про що додаток** Як зазначено в **пояснювальній записці** до проекту коментованого наказу, в умовах воєнного стану значно збільшився обсяг власних надходжень бюджетних установ, отриманих як **благодійні внески, гранти й дарунки** та надходження від підприємств, організацій, фізичних осіб і від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів в **натуральній формі**, в тому числі отриманих у рамках підтримки та допомоги Україні в наданні відсічі російській федерації та реалізації першочергових заходів з її відновлення.

**!** **ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Наказ розроблено з метою висвітлення у бюджетній звітності розпорядників бюджетних коштів **інформації про такі надходження та суб'єктів** надання товарів, робіт та послуг.

Отже, законотворці прагнуть класифікувати інформацію про надходження благодійної та гуманітарної допомоги в **натуральній формі** в розрізі суб'єктів, що надали товари та послуги, виконали роботи, а також про країни, з яких надходить така допомога.

По суті Довідка є такою собі, розшифрованою до форми № 4-2 «Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень» **за винятком надходжень у грошовій формі**. Тому для заповнення Довідки треба звернутися до інформації, яку містять Довідки про надходження в натуральній формі та виписки банку про доходи і витрати за натуралкою.

**Кого стосується** З вищезазначеного випливає, що зміни стосуються **всіх** розпорядників бюджетних коштів, які в звітному періоді отримували благодійну, гуманітарну допомогу.

**Порядок заповнення** Такий порядок, як ми зазначили вище, дуже стисло визначено в новому п. 14 розд. IV Порядку № 44. Втім, підказки щодо заповнення є у формі Довідки.

Зокрема, Довідку складають:

- у розрізі кодів ПКВК ДБ або ПКВК МБ та в розрізі КЕКВ, і вона містить інформацію про суб'єктів, що надали товари та послуги, виконали роботи.
- за тими КЕКВ, за якими проведено відповідні господарські операції на підставі первинних документів, які містять відомості про такі операції.

Інші нюанси заповнення граф Довідки див. у таблиці на с. 4.

**Періодичність подання** Відразу зазначимо, що **Довідку** доведеться подавати:

- **щомісяця**. Відповідні зміни внесено абз. 1 п.п. 1 розд. II Порядку 44 — довідка стає частиною місячної бюджетної звітності поряд із додатками 7 і 8;

Заповнення Довідки

Графа	Заповнення
Графа 1 «Показники»	В цій графі після назви КЕКВ треба буде навести інформацію в розрізі <b>суб'єктів</b> , що надали товари та послуги, виконали роботи відповідно до примітки 2, яка міститься під загальною таблицею форми
Графа 2 «КЕКВ <sup>1</sup> та код <sup>2</sup> »	Ця графа містить досить не звичну для форм бюджетної звітності вимогу зазначити, крім КЕКВ, ще й код суб'єкта, що надав товар та послугу, виконав роботи. Перелік кодів містить та сама примітка 2. Тобто кожному суб'єкту-благодійнику залежно від статусу присвоюється код від 01 до 10
Графа 3 «Затверджено на звітний рік з урахуванням змін»	Зазначають річну суму планових показників спецфонду за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ, затверджену кошторисом з урахуванням змін
Графи 4 та 5 «Надійшло за звітний період (рік) благодійних внесків, грантів та дарунків (25020100)» і «Надійшло за звітний період (рік) 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 (25020200)»	Зазначають обсяги власних надходжень бюджетних установ, отриманих <b>у натуральній формі</b> . Нагадаємо: за доходним кодом 25020100 уточнюють <b>благодійну допомогу</b> , яку надають установі для власних потреб (використання) за основною діяльністю. А за кодом 25020200 відображають отримані доходи у вигляді <b>гуманітарної допомоги</b> — активів, <b>призначених для подальшого передавання кінцевим набувачам</b>
Графа 6 «Видатки за звітний період»	Зазначають видатки відповідно до КЕКВ
Графи 7 та 8 «Код та назва країни»	Містять вимогу зазначити код та назву країни, з якої надходить благодійна та/або гуманітарна допомога. Відповідно до примітки 3 код та назву країни заповнюють відповідно до <i>Переліку кодів країн світу для статистичних цілей</i> <sup>1</sup> ( <a href="https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0032832-20#Text">https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0032832-20#Text</a> ). Якщо неможливо визначити країну, звідки надійшла допомога в натуральній формі, — ставлять <b>прочерк</b>

<sup>1</sup> Перелік кодів країн світу для статистичних цілей, затверджений наказом Мінстату від 08.01.2020 № 32.

- **щокварталу.** Довідку включено до квартальної (проміжної) та річної звітності, зокрема внесено зміни до п. 6 розд. II Порядку 44.

**Щомісяця і щокварталу** розпорядники бюджетних коштів подають Довідку **до Казначейства** й у складі квартальної (проміжної) та річної звітності — **головному розпоряднику коштів**.

**Головні розпорядники коштів** державного бюджету звітують за вказаною формою до Казначейства **у складі квартальної (проміжної) та річної бюджетної звітності** й до Мінфіну **у складі зведеної річної звітності**.

Коли подавати Довідку вперше? Відповідь на це питання залежить від дати набрання

чинності коментованим *наказом* (на момент підготовки номера ще опублікований, отже не набрав чинності). Якщо він набере чинності в березні 2024 року, то за I квартал 2024 року вже слід подавати Довідку у складі місячної та квартальної звітності.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** І вже точно за 2023 рік подати Довідку слід **до 15 травня 2024 року**, а головним розпорядникам слід подати консолідований звіт **до 01 червня 2024 року** (п. 2 коментованого наказу).

**Б**

Відрядження



## ДИСТАНЦІЙНА РОБОТА З ІНШОГО МІСТА ТА ВІДРЯДЖЕННЯ: ЩО З ОПОДАТКУВАННЯМ ВИТРАТ?

Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до ІПК ДПС України від 26.02.2024 № 960/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК; документ див. на с. 8)

### ПРОБЛЕМА

В газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 33/2022, с. 24, ми вже розглядали проблему відправлення у службове відрядження працівника, який працює дистанційно з іншого населеного пункту, аніж розташована установа.

Річ у тому, що поняття «дистанційна робота» в законодавстві з'явилося не так давно, і нормативно-правова база у сфері службових відряджень під нього **не підлаштована**.

Зокрема, *Інструкція № 59*<sup>1</sup> визначає службовим відрядженням поїздки працівника за розпорядженням керівника на певний строк **до іншого населеного пункту** для виконання службового доручення **поза місцем його постійної роботи**. Крім того, згідно з *п. 7 розд. І Інструкції № 59* днем вибуття у відрядження вважається день відправлення транспортного засобу **з місця постійної роботи** відрядженого працівника, а днем прибуття з відрядження — день прибуття транспортного засобу **до місця постійної роботи** відрядженого працівника<sup>2</sup>. Інших варіантів в *Інструкції № 59* немає. А що це за «місце постійної роботи»?

Визначення поняття «місце постійної роботи» *Інструкція № 59* **не дає**. І, як не дивно, немає його й у трудовому законодавстві. Єдина згадка є в *ст. 29 КЗпП*<sup>3</sup>, де сказано, що до початку роботи роботодавець зобов'язаний узгоджений із працівником спосіб поінформувати працівника, зокрема, про:

- **місце роботи (інформація про роботодавця, у тому числі його місцезнаходження);**
- визначене **робоче місце**, забезпечення необхідними для роботи засобами.

### ЯК ВЧИНИТИ?

Всі питання дистанційної роботи вирішуються шляхом укладення обов'язково в письмовій формі трудового договору про дистан-

ційну роботу (про це зазначено в *ст. 60<sup>2</sup> КЗпП*), типова форма якого затверджено *наказом № 913-21*<sup>5</sup> (далі — договір).

Отже, якщо відштовхуватися саме від цієї норми, то місце роботи — **це місцезнаходження установи, з якою працівник уклав трудовий договір**<sup>4</sup>. Тоді при переході на дистанційну роботу **місце роботи працівника не змінюється** — це місцезнаходження його роботодавця (звісно, якщо установа не евакуювалася також в іншу місцевість). І саме з такого місця постійної роботи згідно з *Інструкцією № 59* має виїхати у відрядження працівник і повернутися до нього.

А от **робоче місце** — це певна закріплена зона, засоби, необхідні для виконання працівником посадових обов'язків, визначених трудовим договором. І згідно з *ст. 60<sup>2</sup> КЗпП*, яка визначає порядок дистанційної роботи, в разі запровадження дистанційної роботи працівник самостійно **визначає робоче місце**.

У цьому й полягає неадаптованість *Інструкції № 59* до реалій сьогодення. І під питанням може бути не тільки можливість відшкодування працівнику відповідних витрат у відрядженні, а ще й їх оподаткування, про що свідчить коментована *ІПК*. Як же бути?

Звісно, працівнику можна спочатку **прибути до місця постійної роботи** (розташування установи). І вже **звідти відправитися в службове відрядження**. Так само з поверненням. Але *Інструкцією № 59* не передбачено відшкодування працівнику витрат, понесених у зв'язку з прибуттям до місця постійної роботи (розташування установи), **тому йому доведеться доїхати за власний кошт**. Тож така поїздка навряд чи зацікавить працівника.

Тому треба поміркувати над іншим варіантом.

<sup>1</sup> Інструкція про порядок ведення трудових книжок працівників, затверджена спільним наказом Мініпраці, Мініюсту і Мінсоцзахисту від 29.07.1993 № 58.

<sup>2</sup> При цьому **на транспортному квитку дата:**

- вибуття транспортного засобу **з місця постійної роботи** відрядженого працівника **має збігатися** з датою вибуття працівника у відрядження згідно з наказом про відрядження;
- прибуття транспортного засобу **до місця постійної роботи** відрядженого працівника **має збігатися** з датою прибуття працівника з відрядження згідно з наказом про відрядження.

<sup>3</sup> Кодекс законів про працю України від 10.12.1971.

<sup>4</sup> Це підтверджує й *п. 2 розд. І Інструкції № 59*, де сказано: у випадках, коли філії, дільниці та інші підрозділи установи знаходяться в іншій місцевості, **місцем постійної роботи вважається той підрозділ, робота в якому обумовлена трудовим договором (контрактом)**.



**ДО ВІДОМА.** При цьому згідно зі *ст. 60<sup>2</sup> КЗнП* у разі виникнення загрози збройної агресії дистанційна робота може запроваджуватися **наказом (розпорядженням) роботодавця без обов'язкового** укладення договору в письмовій формі. У наказі слід окреслити всі головні питання дистанційної роботи, визначені в типовій формі трудового договору про дистанційну роботу.

Як *ст. 60<sup>2</sup> КЗнП*, так і п. 4 типової форми договору передбачають, що працівник **самостійно визначає** робоче місце (**місце роботи**) та виконує роботу поза робочими приміщеннями чи територією роботодавця. Тобто загалом сторони не повинні фіксувати певне робоче місце працівника, адже іноді це зробити неможливо: наприклад, працівник не затримується довгий час на певному місці, і його робоче місце може змінюватися (цим дистанційна робота й відрізняється від надомної, визначеної *ст. 60<sup>1</sup> КЗнП*, — в разі надомної роботи робоче місце працівника є фіксованим).



**ДО ВІДОМА.** В принципі законодавці в курсі проблеми і вже давно підготували *законопроект № 10164-1*<sup>6</sup>, яким запропоновано внести такі зміни до *КЗнП*. В разі потреби направити працівника, який виконує роботу дистанційно, у службове відрядження працівник **зобов'язаний повідомити роботодавця про своє поточне місце перебування будь-яким зручним способом**, зокрема використовуючи інформаційно-комунікаційні технології. Особливості направлення дистанційних працівників у службові відрядження встановлюються трудовим договором про дистанційну роботу. При цьому **правила щодо виплати компенсацій у зв'язку зі службовими відрядженнями застосовуються** також у разі **постійного виконання працівником** роботи згідно з укладеним трудовим договором за місцем проживання або в іншому місці (надомна або дистанційна робота), що знаходиться в іншому, ніж роботодавець, населеному пункті, та здійснення поїздок до місцезнаходження роботодавця або в іншу місцевість. **У таких випадках пункт вибуття та пункт повернення з відрядження встановлюються роботодавцем за погодженням із працівником під час узго-**

**дження маршруту поїздки та зазначаються в наказі про відрядження.**

Втім, наразі це поки що законопроект. Проте його задуми можна використати вже зараз.

Вважаємо, що працівнику та роботодавцю під час укладення трудового договору про дистанційну роботу (у письмовій формі або шляхом видання наказу) доцільно **визначити робоче місце працівника**, у тому числі те, **яке буде вважатися постійним з точки зору направлення у службове відрядження** відповідно до *Інструкції № 59* (місце відправлення у відрядження та місце повернення з відрядження). І тоді саме з цього місця працівник буде відправлятися в службове відрядження і повертатися у відповідне місце. Це додатково також слід обумовити в **наказі про направлення у відрядження.**



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Як впливає з коментованої *ІПК*, саме визначення такого робочого місця під часу укладення договору, на думку податківців, є підставою для неоподаткування витрат на відрядження. Інакше всі витрати доведеться оподатковувати як додаткове благо.

Ви відразу не окреслили це питання при укладенні трудового договору про дистанційну роботу (у письмовій формі або шляхом видання наказу)? Тоді, перш ніж направити працівника у відрядження, слід внести до трудового договору відповідні зміни.

А якщо питання потребує негайного вирішення, то окресліть ці питання в наказі про направлення працівника в службове відрядження. Тобто місцем постійної роботи «дистанційного» працівника, з якого він направляється в службове відрядження (і до якого він буде повертатися з відрядження) визначте місце його дистанційної роботи (вказіть назву населеного пункту).



**НЮАНС.** Пунктом 22 типового договору про дистанційну роботу визначено, що з метою належної організації виконання дистанційної роботи, ознайомлення працівника з наказами (розпорядженнями), повідомленнями, дорученнями, завданнями та іншими документами роботодавця комунікація та взаємодія між сторонами під час виконання дистанційної роботи здійснюються **шляхом, визначеним працівником та роботодавцем** (вказуються способи комунікації

<sup>5</sup>  
Наказ Мінекономіки  
«Про затвердження  
типових форм  
трудоових договорів  
про надомну та дис-  
танційну роботу»  
від 05.05.2021 № 913-21.

<sup>6</sup>  
blob: <https://itd.rada.gov.ua/070895cf-cbe0-49f9-9474-9c27e0270b22>



**7**  
Закон України  
«Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану»  
від 15.03.2022 № 2136-IX.

та взаємодії між сторонами, визначаються засоби електронного зв'язку, наприклад електронна пошта, номер телефону, мобільний додаток тощо). Також ч. 2 ст. 7 Закону № 2136 встановлено, що в період дії воєнного стану сторони трудового договору **можуть домовитися** про альтернативні способи створення, пересилання і зберігання наказів (розпоряджень) роботодавця, повідомлень та інших документів

з питань трудових відносин та про будь-який інший доступний спосіб електронної комунікації, **який обрано за згодою між роботодавцем та працівником.**

Отже, сторони можуть домовитися про обмін наказами та іншими документами, які складаються під час направлення в службове відрядження, наприклад, через електронну пошту або месенджер (вайбер, ватсап, телеграм тощо).

ДОКУМЕНТ, ЩО КОМЕНТУЄТЬСЯ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## Щодо оподаткування витрат на відрядження в разі дистанційної роботи

ІПК від 26.02.2024 № 960/ІПК/99-00-24-03-03 ІПК (витяг)

Державна податкова служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), розглянула звернення щодо практичного застосування норм чинного законодавства і в межах компетенції повідомляє.

Як зазначено у зверненні, частина працівників Товариства працює за дистанційною формою роботи на умовах трудових договорів та/або наказів та перебуває за кордоном України.

У процесі господарської діяльності виникають потреби направити у відрядження працівників, які працюють дистанційно:

- до України (до офісу, за яким визначене основне місце роботи працівника);
- до України (до місця виконання робіт, іншого ніж розташування основного місця роботи працівника);
- до третіх країн (до місця виконання завдання згідно з наказом про відрядження).

Таким чином, платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з питань:

1. Чи вважаються витратами на відрядження та чи включаються до складу оподаткованого доходу платника податків — фізичної особи (згідно з п. 170.9 ст. 170 та п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу):

вартість проїзду працівника з місця дистанційної роботи (будь-якої країни за кордоном) в Україну до розташування офісу, який був визначений основним місцем роботи працівника до встановлення йому дистанційного режиму роботи, для виконання службових обов'язків?

вартість проживання та сума добових у межах законодавчо визначених норм на період перебування у такому відрядженні у місті розташування офісу, який був визначений основним місцем роботи працівника до встановлення йому дистанційного режиму роботи?

2. Чи вважаються витратами на відрядження та чи включаються до складу оподаткованого доходу платника податків — фізичної особи (згідно з п. 170.9 ст. 170 та п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу):

вартість проїзду працівника з місця дистанційної роботи (будь-якої країни за кордоном) до міста виконання службового завдання згідно з наказом про відрядження, іншого ніж місце розташування основного місця роботи працівника (як в Україні, так і в будь-якій іншій країні)?

Статтею 60<sup>2</sup> Кодексу законів про працю України визначено, що дистанційна робота — це форма організації праці,

за якої робота виконується працівником поза робочими приміщеннями чи територією власника або уповноваженого ним органу, в будь-якому місці за вибором працівника та з використанням інформаційно-комунікаційних технологій.

Основним документом, який регулює відрядження працівників органів державної влади, підприємств, установ та організацій, що повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів, є Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59 (далі — Інструкція № 59). При цьому інші підприємства та організації можуть використовувати Інструкцію № 59 як допоміжний (довідковий) документ.

Абзацом першим п. 1 розділу 1 Інструкції № 59 визначено, що службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника державного органу (поїздка державного службовця — за розпорядженням керівника державної служби), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів (далі — підприємство), на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

У випадках, коли філії, дільниці та інші підрозділи підприємства знаходяться в іншій місцевості, місцем постійної роботи вважається той підрозділ, робота в якому обумовлена трудовим договором (контрактом) (п. 2 розділу 1 Інструкції № 59).

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються Кодексом (п. 1.1 ст. 1 Кодексу).

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до п.п. 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 якого платниками податку є фізична особа — резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Згідно з п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

До загального місячного (річного) оподаткованого доходу не включаються, зокрема, кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт і розраховані згідно з п. 170.9 ст. 170 Кодексу (п.п. 165.1.11 п. 165.1 ст. 165 Кодексу).

Порядок оподаткування суми надміру витрачених коштів / електронних грошей, отриманих платником податку



на відрядження або під звіт, не повернутої у встановлений строк, визначено п. 170.9 ст. 170 Кодексу.

Відповідно до п.п. «а» п.п. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Кодексу не є доходом платника податку — фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, сума відшкодованих йому у встановленому законодавством порядку витрат на відрядження в межах фактичних витрат, а саме: на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень, оплату телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Зазначені в абзаці другому п.п. «а» п.п. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Кодексу витрати не є об'єктом оподаткування цим податком лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість таких витрат.

При цьому до підтвердних документів належать:

транспортні квитки або транспортні рахунки та багажні квитанції (у тому числі електронні квитки);

документи, отримані від осіб, які надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхові поліси;

документи (виписки та/або відомості з рахунку), що містять визначену законом інформацію про виконані платіжні операції за рахунком, до якого емітовані платіжні інструменти;

документи, що підтверджують виконання операції з використанням платіжних інструментів;

інші документи, що засвідчують вартість витрат.

Разом з тим до оподаткованого доходу не включаються також витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон — не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день.

Сума добових визначається в разі відрядження:

у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), — згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;

до країн, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), — згідно з наказом про відрядження за наявності документальних доказів перебування особи у відрядженні (відміток прикордонних служб про перетин кордону, проїзних документів, рахунків на проживання та/або будь-яких інших документів, що підтверджують фактичне перебування особи у відрядженні).

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів сума добових включається до оподаткованого доходу платника податку.

Слід зауважити, що будь-які витрати на відрядження не включаються до оподаткованого доходу платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає (п.п. «а» п.п. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Кодексу).

Водночас, перелік доходів, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку визначено п. 164.2 ст. 164 Кодексу, зокрема:

дохід, отриманий таким платником як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 Кодексу) у вигляді вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених Кодексом для оподаткування прибутку підприємств (п.п. «б» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу);

дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 Кодексу) у вигляді суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з розділом IV Кодексу (п.п. «г» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету здійснюються у порядку, встановленому ст. 168 Кодексу.

**Враховуючи викладене, якщо місце дистанційної роботи фізичної особи — працівника обумовлено трудовим договором (контрактом) та дохід у вигляді відшкодування вартості проїзду за викликом роботодавця для виконання роботи на робочому місці у приміщеннях чи на території роботодавця, харчування, пов'язаний із відрядженням вказаного працівника згідно із наказом про відрядження, то дохід у вигляді такого відшкодування не є об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб за умови дотримання усіх вимог, визначених п. 170.9 ст. 170 Кодексу.**

**Разом з тим, якщо дистанційне місце роботи не передбачено умовами трудового договору (контракту), укладеного юридичною особою (роботодавцем) з фізичною особою (працівником), то дохід у вигляді відшкодування вказаних витрат включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку як додаткове благо та оподатковується податком на доходи фізичних осіб на загальних підставах.**

<...>

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Б



## УСТАНОВА — УЧАСНИК ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ: ОБЛІКОВУЄМО ВИТРАТИ НА ТЕНДЕР

Маргарита Ващук,  
експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

Зазвичай бюджетні установи є замовниками публічних закупівель, але можуть виступати й учасниками тендеру. В такому разі вони несуть певні витрати для участі в закупівлі. Як їх обліковувати, розглянемо в статті.

### ЯКІ ВИТРАТИ НЕСЕ УСТАНОВА ПІД ЧАС УЧАСТІ В ТЕНДЕРІ

Якщо установа бере участь у закупівлі, то вона може нести такі види витрат:

**1) плата за подання тендерної пропозиції.** Це питання врегульовано *Порядком № 166*<sup>1</sup>. Зазначені витрати безпосередньо пов'язані з підготовкою до участі в тендері;

**2) забезпечення тендерної пропозиції** (а якщо установа стала переможцем тор-

гів, то забезпечення зобов'язань виконання ним договору про закупівлю). Це питання врегульовано *ст. 24 та 26 Закону № 922*<sup>2</sup>. Ці витрати мають характер гарантійних сум, що забезпечують виконання учасником конкретних дій, і зазвичай підлягають поверненню учаснику.

Розглянемо їх окремо.

### ПЛАТА ЗА ПОДАННЯ ТЕНДЕРНОЇ ПРОПОЗИЦІЇ

**Тендерна пропозиція** — це пропозиція щодо предмета закупівлі або його частини (лота), яку учасник процедури закупівлі подає замовнику відповідно до вимог тендерної документації (*п. 32 ч. 1 ст. 1 Закону № 922*).

*Пунктом 31 Особливостей № 1178* встановлено, що під час воєнного стану тендерні пропозиції подаються відповідно до порядку, визначеного *ст. 26 Закону № 922*, крім положень *ч. 1, 4, 6 та 7 ст. 26 Закону № 922*.

Згідно з *абз. 2 п. 31 Особливостей № 1178* тендерну пропозицію подають в електронній формі **через електронну систему закупівель** шляхом заповнення електронних форм з окремими полями, в яких зазначають інформацію про ціну, інші критерії оцінки (в разі їх встановлення замовником), інформацію від учасника процедури закупівлі про його відповідність кваліфікаційним (кваліфікаційному) критеріям (у разі їх (його) встановлення), наявність/відсутність підстав, установлених у *п. 47 Особливостей № 1178* і в тендерній документації, та шляхом завантаження необхідних документів, що їх вимагає замовник у тендерній документації.

Участь постачальника **є платною** — плату стягують **саме за подання тендерних пропозицій**, тобто лише в разі реальної участі у конкретних торгах. Згідно з *п. 5 Порядку № 166* оператор авторизованого електронного майданчика (далі — оператор) справляє з учасника

плату **за надання доступу до електронних сервісів** з автоматичним обміном інформацією (онлайн-сервісів), доступ до яких здійснюється за допомогою Інтернету, **для подання учасником тендерної пропозиції/пропозиції**. Така плата розраховується за кожну подану учасником тендерну пропозицію/пропозицію, що була розкрита електронною системою закупівель, через зазначені електронні сервіси. Розмір плати залежить від **вартості закупівлі**.

Згідно з *абз. 8 п. 5 Порядку № 166* розмір плати, визначений з урахуванням усіх податків і зборів (**крім ПДВ**), **є однаковим для всіх операторів**, і вони не можуть встановлювати його самостійно.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** У разі скасування торгів або визнання їх такими, що не відбулися, оператор **повертає плату учаснику/переможцю**, крім випадків, коли пропозицію учасника/переможця було відхилено (*абз. 9 п. 5 Порядку № 166*).

Зазвичай в договорі зазначають, що плата справляється **за наявності достатньої суми коштів на балансі учасника на майданчику**, на якому він зареєстрований. А під час подання пропозиції учасником кошти автоматично списуються з його рахунку. В *Порядку № 166* не сказано, в якому порядку оператор

1

Порядок функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків, затверджений постановою КМУ від 24.02.2016 № 166.

2

Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII.

майданчика стягує плату за подання тендерних документів і які **документи для цього** надає. В *п.п. 3 п. 4 Порядку № 166* сказано тільки, що при реєстрації учасника шляхом його ідентифікації через отримання майданчиком **банківського платежу від користувача** оператор майданчика надає **рахунок користувачу для оплати**. Втім, на практиці для поповнення балансу більшості майданчиків учасник через особистий кабінет самостійно **формує рахунок**, що містить індивідуальні реквізити від оператора, на суму, визначену учасником. Після формування рахунку учасник здійснює його оплату.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** В листі від 07.03.2024 № 15-12-12/5009 (див. с. 13) ДКСУ зазначила, що підтвердним документом при реєстрації в органі казначейства зобов'язань може бути **рахунок майданчика**.

**Облік** Оскільки установа перераховує кошти наперед (до фактичного проведення

тендеру) на свій рахунок на майданчику, з якого оператор потім списуватиме кошти, то ми вважаємо, що більш правильним є показати спочатку цю транзакцію **як виданий аванс**: Дт 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги» — Кт 2313 «Реєстраційні рахунки».

Поки гроші в оператора чи на рахунок на майданчику, пропонуємо обліковувати їх на субрахунок 2113 (або 2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»).

Якщо тендер не відбувся й установа виводить цю суму грошей на свій розрахунковий рахунок у Казначействі, то тоді буде зворотня проводка: Дт 2313 — Кт 2113.

Якщо тендер відбувся і плату безповоротно стягнуто, то варто відобразити витрати на відповідну суму: Дт 8013, 8113 «Матеріальні витрати» — Кт 2113.

**КЕКВ** Відповідно до *п.п. 2.2.4 Інструкції № 333*<sup>3</sup> оплату послуг майданчика проводять за **КЕКВ 2240** «Оплата інших послуг (крім комунальних)».

## ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТЕНДЕРНОЇ ПРОПОЗИЦІЇ / ВИКОНАННЯ ДОГОВОРУ

Це гарантії щодо виконання зобов'язань учасниками перед замовниками, які виникли внаслідок подання тендерної пропозиції. Основною метою забезпечення є можливість для замовника знизити власні ризики, пов'язані з порушенням учасником умов тендерної пропозиції. Замовник має право висунути умови щодо надання такого забезпечення, зокрема щодо розміру, строку дії та застереження щодо випадків, коли забезпечення не повертається учаснику (*ч. 1 ст. 25 Закону № 922*). Ці платежі здійснюються за умови, що такі вимоги замовник зазначив в оголошенні про проведення закупівлі.

Єдиним видом забезпечення щодо тендерної пропозиції є **гарантія** (*п. 10 ч. 1 ст. 1 Закону № 922*). Гарантія — це такий вид забезпечення, за якого гарант (банк, страхова компанія, фін-установа тощо) бере зобов'язання сплатити кошти бенефіціару — замовнику закупівель у разі настання гарантійного випадку. На підставі *ст. 560 ЦКУ*<sup>4</sup> можна виділити такі види гарантій

- 1) **банківська гарантія** (гарантом є банківська установа, ризик невиконання — низький);
- 2) **страхова гарантія** (гарантом є страхова компанія, ризик — нижчий від середнього);
- 3) **інша фінансова гарантія** (гарантом є інша фінансова установа, ризик — відносно високий).

З урахуванням ризиків і доступності послуг найчастіше користуються **банківськими гарантіями**. Детально механізм надання банківської гарантії прописано в *Положенні № 639*<sup>5</sup>. Якщо коротко, то суть полягає в тому, що установа, яка хоче взяти участь у тендері, звертається до банку з проханням виступити гарантом, тобто:

- в разі **невиконання** тендерних зобов'язань установою банк повинен буде перерахувати певну суму коштів замовнику;
- в разі **виконання** тендерних зобов'язань установою (випадки визначено в *ч. 4 ст. 25 Закону № 922*) кошти залишаються в банку, а замовник втрачає право вимоги щодо суми гарантії.

За надання своїх послуг банк стягує **комісію** з учасника.

В інших випадках, визначених у *ч. 3 ст. 25 Закону № 922*, замовник звертається до банку з вимогою перерахувати йому суму коштів, визначену як гарантія.

Розмір забезпечення **не може перевищувати** (*ч. 1 ст. 25 Закону № 922*):

- 0,5 % очікуваної вартості закупівлі в разі проведення тендеру/спрощеної закупівлі на закупівлю **робіт**;
- 3 % — в разі проведення тендеру/спрощеної закупівлі на закупівлю **товарів чи послуг**.

<sup>3</sup> Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 12.03.2012 № 333..

<sup>4</sup> Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.

<sup>5</sup> Положення про порядок здійснення банками операцій за гарантіями в національній та іноземних валютах, затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.2004 № 639.



**Забезпечення виконання договору**

Це забезпечення щодо **виконання зобов'язань** переможця тендеру/спрощеної закупівлі **перед установою-замовником** за договором про закупівлю. Забезпечення виконання договору може вимагатись у будь-якій формі, наприклад, **гарантія, депозит, порука** тощо.

Відповідно до *ст. 27 Закону № 922* замовник має право вимагати від переможця процедури закупівлі/спрощеної закупівлі внесення ним не пізніше дати укладення договору про закупівлю забезпечення виконання такого договору, якщо внесення такого забезпечення передбачено тендерною документацією або в оголошенні про проведення спрощеної закупівлі. Це забезпечення **не може перевищувати 5% вартості договору про закупівлю**.

Залежно від виду забезпечення установі може бути лише надано право стягувати кошти в разі настання певних випадків або установа може одразу отримати кошти, які надалі має право зарахувати як відшкодування збитків чи повернути назад постачальнику.

Повертають кошти/права, отримані як забезпечення, в таких ситуаціях:

- 1) після виконання переможцем договору про закупівлю;
- 2) за рішенням суду щодо повернення забезпечення договору в разі визнання результатів процедури закупівлі недійсними або договору про закупівлю нікчемним;

Якщо установа є **платником ПДВ**, то значимо таке.

**Подання тендерної пропозиції** Операції з постачання послуг у рамках проведення процедур закупівель (тендерних процедур) не є законодавчо встановленим обов'язком і не належать до операцій з постачання державних платних послуг, тому звільнення, передбачене *п.п. 197.1.18 ПКУ*, на такі операції не поширюється. Отже, такі операції **підлягають оподаткуванню на загальних підставах**. Це свого часу зазначали податківці в *листі ДФСУ від 06.10.2016 № 21765/6/99-99-15-03-02-15*.

Отже якщо установа придбаває такі послуги з урахуванням ПДВ, то за наявності складеної та зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної **має право включити «вхідний» ПДВ до складу податкового кредиту**. Звісно, якщо оператор — також платник ПДВ.

Водночас у разі якщо установа не стала переможцем, «компенсувальні» податкові

3) у випадках, передбачених *ст. 43 Закону № 922*;

4) згідно з умовами, зазначеними в договорі про закупівлю, але не пізніше ніж протягом п'яти банківських днів із дня настання зазначених обставин.

В інших ситуаціях, коли постачальник порушує умови договору, установа має право стягнути з постачальника суму забезпечення і перерахувати в бюджет, з якого фінансується.

**Облік** Отже, установа-учасник звертається до банку чи іншої фінустанови за отриманням гарантії. Відповідно до *п.п. 1 п. 2.6 Інструкції № 333* банківську комісію тоді сплачують за *КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки»* незалежно від предмета закупівлі.

Сума сплаченого гарантійного внеску відображатиметься на позабалансовому рахунку. Оскільки установа надає гарантії, то сума забезпечення тендерної пропозиції нараховується за *Дт субрахунку 051 «Гарантії та забезпечення надані розпорядників бюджетних коштів»*.

У разі якщо замовник **не повертає гарантійне забезпечення** учаснику тендерної закупівлі на підставах, передбачених *п. 3 ст. 25 Закону № 922*, установа-учасник **відображає витрати**, понесені у зв'язку з відшкодуванням, на субрахунку 8511 «Витрати за необмінними операціями», тобто *Дт 8511 — Кт 6415 (зобов'язання перерахувати кошти банку чи іншій фінустанові, яка сплатила замовнику суму забезпечення)*.

**ПДВ**

зобов'язання згідно з *п. 198.5 ПКУ* нараховувати **не потрібно** (такі витрати пов'язані з господарською діяльністю).

**Гарантійні платежі** Такі платежі зазвичай підлягають поверненню учаснику (до витрат установи не належать). Отже, такий платіж не є платою за постачання товарів (послуг), його суть — забезпечення виконання зобов'язань за договором. Тож у такому разі немає об'єкта оподаткування ПДВ, тому про «вхідний» ПДВ при перерахуванні гарантійного платежу не йдеться.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Якщо установа — **неплатник ПДВ**, то тоді в тонкощі податкового обліку особливо вдаватись не доведеться, але майте на увазі, що ціна може вирости на суму ПДВ, в разі коли оператор майданчика зобов'язаний нараховувати ПДВ.

ДОКУМЕНТ, ЩО КОМЕНТУЄТЬСЯ

ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## Щодо надання роз'яснення

Лист від 07.03.2024 № 15-12-12/5009

Державна казначейська служба України (далі — Казначейство) розглянула <...> запит <...> та у межах компетенції повідомляє наступне.

Згідно із статтею 43 Бюджетного кодексу України (далі — Кодекс) казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає, зокрема, розрахунково-касове обслуговування розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та інших клієнтів, контроль за здійсненням бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень бюджету, реєстрації взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями.

Органи Казначейства здійснюють реєстрацію та облік бюджетних зобов'язань, бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників і одержувачів бюджетних коштів відповідно до Кодексу та з урахуванням вимог Закону України «Про міжнародні договори України», законодавства у сфері закупівель, інших актів законодавства України, що не суперечать бюджетному законодавству, та Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 <...> (далі — Порядок № 309).

Пунктами 2.2 та 2.4 Порядку № 309 визначено, що розпорядники бюджетних коштів протягом 7 робочих днів з дати взяття бюджетного зобов'язання та/або бюджетного фінансового зобов'язання подають до відповідного органу Казначейства Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (далі — Реєстр) та/або Реєстр бюджетних фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів та оригінали документів або їх копії, засвідчені в установленому порядку, що підтверджують факт узяття бюджетного зобов'язання та/або бюджетного фінансового зобов'язання.

Відповідно до пункту 5 Порядку функціонування електронної системи закупівель та проведення авторизації електронних майданчиків, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 № 166 (далі — Порядок № 166), оператор авторизованого електронного майданчика справляє з учасника плату за надання доступу до електронних сервісів з автоматичним обміном інформацією (онлайн-сервісів), доступ до яких здійснюється за допомогою Інтернету, для подання учасником тендерної пропозиції / пропозиції. Така плата розраховується за кожну подану учасником тендерну пропозицію / пропозицію учасника закупівлі, що була розкрита електронною системою закупівель, через зазначені електронні сервіси.

У той же час визначено, що розмір плати, встановлений у цьому пункті, визначений з урахуванням усіх податків і зборів (крім податку на додану вартість), що сплачується

у випадках, передбачених законодавством, є однаковим для всіх операторів авторизованих електронних майданчиків і не може встановлюватися операторами авторизованих електронних майданчиків самостійно.

Також, у підпункті 3 пункту 4 Порядку № 166 визначено, що реєстрація користувача в електронній системі закупівель здійснюється одним із способів ідентифікації шляхом ідентифікації через отримання авторизованим електронним майданчиком банківського платежу від користувача. Оператор авторизованого електронного майданчика надає рахунок користувачу для оплати. Після перевірки оператор авторизованого електронного майданчика може або повернути платіж користувачу, або зарахувати його у вигляді плати за реєстрацію відповідно до умов договору між користувачем і оператором авторизованого електронного майданчика.

Слід зазначити, що статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі — Закон) визначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів встановлено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 (далі — Положення).

Відповідно до пункту 2.6 Положення первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватися із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Одночасно, статтею 8 Закону визначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів, який здійснює керівництво підприємством і несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах.

Отже, підтвердним документом для реєстрації в органі Казначейства бюджетних зобов'язань / бюджетних фінансових зобов'язань розпорядника (одержувача) бюджетних коштів **з плати за надання доступу до електронних сервісів з автоматичним обміном інформацією (онлайн-сервісів) може бути рахунок оператора авторизованого електронного майданчика.**

Перший заступник Голови Володимир ДУДА

Б



## ОБЛІК ЗАХИЩЕНИХ НОСІЇВ ОСОБИСТИХ КЛЮЧІВ — ТОКЕНІВ

Альона Кісельова,  
консультант газети «Бухгалтерія: бюджет»

Зараз важко уявити сучасний електронний документообіг без цифрових підписів. Подання звітності, заповнення реєстраційних форм на спеціальних платформах вимагає підписання, а деколи — й печатки установи. Для забезпечення звітування, здійснення електронних розрахунків у системі «клієнт-банк», листування, проведення електронних торгів тощо бюджетні установи всіх рівнів придбавають захищені носії електронного цифрового підпису, або, як прийнято їх називати серед користувачів, токени. Про законодавче регулювання використання, відмінності токенів від звичайних USB-накопичувачів та про їх облік поговоримо в матеріалі.

### ТОКЕНИ: ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

**Законодавство** Законодавство, що регулює питання використання захищених носіїв (токенів), представлено *Законом № 2155*<sup>1</sup> та *Порядком № 798*<sup>2</sup>.

**Токен** має вигляд звичайного USB-накопичувача (смарт-картки, флешки тощо) та є захищеним носієм електронного цифрового підпису та печатки.

**Захищений носій особистих ключів** — засіб кваліфікованого електронного підпису чи печатки, що призначений для зберігання особистого ключа та має вбудовані апаратно-програмні засоби, які забезпечують захист записаних на ньому даних від несанкціонованого доступу, безпосереднього ознайомлення із значенням параметрів особистих ключів та їх копіювання.

**Кваліфікований електронний підпис** (далі — КЕП) — удосконалений електронний підпис, що створюється з використанням засобу кваліфікованого електронного підпису і базується на кваліфікованому сертифікаті електронного підпису (*п. 27 ч. 1 ст. 1 Закону № 2155*). **КЕП має найвищий рівень достовірності електронних даних** порівняно з удосконаленим електронним підписом та печаткою (середній рівень) і електронним підписом та печаткою (нижчий рівень).

*Статтею 17 Закону № 2155* встановлено, що органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та організації державної форми власності для засвідчення чинності відкритого ключа використовують лише **кваліфікований сертифікат відкритого ключа**, а для реалізації повноважень, спрямованих на набуття, зміну чи припинення прав та/або

обов'язків фізичної або юридичної особи відповідно до закону, застосовують виключно **засоби кваліфікованого електронного підпису чи печатки**, які мають вбудовані апаратно-програмні засоби, що забезпечують захист записаних на них даних від несанкціонованого доступу, від безпосереднього ознайомлення із значенням параметрів особистих ключів та їх копіювання.

Для документування з податковими органами, Казначейством, ПФУ, статистичною службою та іншими уповноваженими юридичними особами **слід застосовувати підпис і печатку з найвищим ступенем надійності**. Зокрема, вимогу щодо накладення КЕП на звітні форми бюджетної звітності, що їх подають через «АС-Звітність», містять *пп. 15, 17 розд. I Порядку № 44*<sup>3</sup>. Без такого підпису форми вважаються недійсними.

Зазвичай користувачі надають перевагу токенам у вигляді USB-флешок. А назву «токен» застосовують для зручності, але водночас усі розуміють, про що йдеться.

Для «виготовлення» КЕП установі слід не тільки придбати захищений носій із вбудованим програмним забезпеченням, а також звернутися до Акредитованого центру сертифікації ключів (далі — АЦСК) з метою запису на носій ключів.

**Перелік електронних документів, які потребують засвідчення кваліфікованою електронною печаткою, визначається інструкцією з діловодства установи.** За рішенням (розпорядженням) керівника визначаються уповноважені працівники установи, відповідальні за використання кваліфі-

<sup>1</sup> Закон України «Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 № 2155-VIII

<sup>2</sup> Порядок використання електронних довірчих послуг в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, підприємствах, установах та організаціях державної форми власності», затверджений постановою КМУ від 01.08.2023 № 798.

<sup>3</sup> Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом МФУ від 24.01.2012 № 44.



кованої електронної печатки (п. 10 Порядку № 798).

**Особливості** Захищені носії КЕП випускаються лише кількома виробниками і відрізняються від звичайних флеш-накопичувачів за характеристиками:

- захист ключа від несанкціонованого використання в разі втрати носія забезпечується наявністю паролю, кількість спроб введення якого обмежено (залежить від виробника захищеного носія). Після невдалих спроб **підбору пароля захищений носій блокується**;
- носій здатен забезпечити формування і перевірку КЕП чи печатки, а також контроль цілісності і працездатності вбудованого програмного забезпечення;
- секретний **ключ ніколи не залишає «свій» носій**. Вилучення пересічним користувачем особистого ключа КЕП із носія є неможливим, як і неможливе його копіювання;
- всі операції з особистим ключем відбуваються всередині носія, в тому числі й генерація;
- в разі закінчення строку дії ключа **його можна продовжити на тому ж захищеному носії без придбання нового**;
- вбудованої в токен пам'яті зазвичай вистачає на розміщення КЕП. Однак є й більш коштовні та, відповідно, більш об'ємні за пам'яттю пристрої;
- файлові дані на флешці можна додавати або змінювати, **а на токени, зазвичай, — ні**. Деякі виробники пропонують два пристрої в одному корпусі: КЕП і FLASH-пам'ять із логічними дисками для зберігання будь-яких даних користувача.



**ДО ВІДОМА.** Видалити, сформувати чи змінити ключ із захищеного носія може виключно надавач електронних довірчих послуг — АЦСК. На кожний **токен можна розмістити лише один підпис або печатку**.

Найбільш розповсюдженими поміж користувачів є токени у формі USB-флешки **виробництва** ПрАТ «Інститут інформаційних технологій» і ТОВ «Автор»: «Кристал-1К» («ІТ Е.ключ Кристал-1к»); Secure Token з пластиковим та металевим USB-роз'ємом, а також Secure Token (337F) з металевим USB-роз'ємом + додатковим об'ємом FLASH-пам'яті.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Звичайний флеш-накопичувач не варто використовувати для запису на нього КЕП, оскільки такий носій не є захищеним. **Відповідність вимогам захищеного носія визначає Держслужба спецзв'язку та захисту інформації.**

**Надавач довірчих послуг** Відповідно до п. 28 ст. 1 Закону № 2155 **кваліфікований надавач електронних довірчих послуг** — юридична особа незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, фізична особа — підприємець, яка надає одну або більше кваліфікованих електронних довірчих послуг та відомості про яку внесені до Довірчого списку.

У своїй діяльності бюджетні установи зазвичай користуються токенами з ключами, генерованими Казначейством, Державною податковою службою України та АЦСК «Україна».

## ОБЛІК

**КЕКВ** Витрати на придбання токенів слід планувати за **КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»** (п.п. 8 п. 2.2.1 Інструкції № 333<sup>4</sup>). Згідно з п. 19 Порядку № 590<sup>5</sup> придбання захищених носіїв особистих ключів здійснюється **в другу чергу**.

Послуги АЦСК із обробки даних та формування кваліфікованого сертифіката відкритого ключа сплачують за **КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»**. Пунктом 19 Порядку № 590 передбачено, що **оплату послуг сторонніх фахівців здійснюють у другу чергу**.

**Бухоблік токена** По суті захищений носій КЕП (токен) є пристроєм, який має свою

індивідуальну конструкцію з корпусом і мікросхемами всередині, а отже, цілком доречно визнати його **матеріальним активом** відповідно до вимог п. 2 розд. II НС 121<sup>6</sup>.

Вартість захищених носіїв відрізняється від вартості звичайного USB-накопичувача — вони більш коштовні, їхня ціна стартує від 1000,00 грн за одиницю. Загалом можна сказати, що строк корисного використання токена складає більше 1 року, оскільки виробники дають гарантію на такий електронний носій до 3 років.

Враховуючи зазначене, токени слід обліковувати у складі ІНМА на субрахунок **1113**

4

Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 12.03.2012 № 333.

5

Порядок виконання повноважень Державною казначейською службою в особливому режимі в умовах воєнного стану, затверджений постановою КМУ від 09.06.2021 № 590.

6

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 12.10.2010 № 1202.

7

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219.

8

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 № 11.

9

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-ХІV.

«Малоцінні необоротні матеріальні активи» відповідно до Порядку застосування Плану рахунків<sup>7</sup>, НС 121 та МР з обліку ОЗ<sup>8</sup>.

Амортизацію на інформаційні носії нараховують методом «50 на 50», тобто перші 50% — при введенні електронного носія в експлуатацію, а решту (50%) — при вибутті як непридатного (п. 7 розд. V МР з обліку ОЗ).

**Бухоблік КЕП** Якщо установа отримує послуги з формування кваліфікованого сертифіката відкритого ключа на платній основі, то може виникнути питання щодо його обліку.

Втім, ми **не вбачаємо підстав визнавати КЕП активом**, адже відповідно до визначення, наведеного у ст. 1 Закону № 996<sup>9</sup>, **активи** — це ресурси, контрольовані установою в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Установа не може контролювати використання КЕП, оскільки він зроблений на ім'я конкретної особи і право його накладати належить тільки цій особі. Крім того, як правило, виробники (постачальники) електронних носіїв не відокремлюють програмне забезпечення від токена, тому й визнавати його нематеріальним активом не потрібно.

Водночас доцільно здійснювати контроль за наявністю КЕП для осіб із правом підпису з метою забезпечення електронного документообігу між установою та ДКСУ, банками, контролюючими органами. Як варіант, забезпечувати контроль за наявністю і КЕП, і токенів можна шляхом ведення журналу обліку особистих ключів.

Проте існує й альтернативний підхід. Зокрема, КЕП, сертифікат на які видано більше як на рік, можна обліковувати як нематеріальні активи на субрахунку 1216 «Інші нематеріальні активи».

Який підхід обирати — вирішувати вам.



**Приклад 1.** Установа придбала три захищені носії Secure Token 337F з металевим USB-роз'ємом для оформлення КЕП керівника і головного бухгалтера та печатки установи вартістю 2250,00 грн за кожний. Також оплачено послуги АЦСК «Україна» з обробки даних і формування кваліфікованого сертифіката відкритого ключа строком на 2 роки вартістю 390,00 грн за кожний носій.

Порядок відображення в бухобліку див. у табл. 1.

Таблиця 1. Облік придбання токенів

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Оприбутковано захищені носії (3 шт. × 2250,00 грн)	1312	6211	6	Накладна	6750,00
2. Отримано фінансування за КЕКВ 2210 — 6750,00 грн; за КЕКВ 2240 — 1170,00 грн	2313	7011	2	Виписка банку	7920,00
3. Відображено вартість отриманих послуг АЦСК	8013	6211	6	Акт надання послуг	1170,00
4. Перераховано кошти постачальнику за отримані токени (КЕКВ 2210)	6211	2313	6, 2	Платіжна інструкція	6750,00
5. Перераховано АЦСК за послуги (КЕКВ 2240)	6211	2313	6, 2	Платіжна інструкція	1170,00
6. Передано в експлуатацію токени з КЕП	1113	1312	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	6750,00
7. Вилучено вартість придбання ІНМА з доходів звітного періоду	7011	5411	17	Бухгалтерська довідка	6750,00
8. Внесено зміни в капітал	5411	5111			6750,00
9. Нараховано амортизацію під час введення в експлуатацію МНМА	8014	1412	17	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	3375,00

## СПИСАННЯ

Звісно, з часом може постати питання списання токена. Як можуть бути підстави?

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Закінчення строку дії ключа (2 роки) **не є підставою для списання** його носія-токена, адже, як ми зазначили вище, ви можете продовжити дію строку ключа на тому ж захищеному носії, не придбаваючи новий.

**Гарантійний строк** А чи є підставою для списання **закінчення гарантійного строку**? Відповімо: в загальному випадку — **ні**, адже таку причину для списання не зазначено в п. 4 Порядку № 1314<sup>10</sup> та п. 3 розд. VIII МР з обліку ОЗ.

**НАГАДАЄМО.** Причини вибуття (списання з балансу) основних засобів чітко встановлено нормативними документами. Зокрема, згідно з п. 4 Порядку № 1314 та п. 3 розд. VIII МР з обліку ОЗ **списанню підлягають основні засоби:**

- морально чи **фізично зношені, не придатні до подальшого використання та відновлення яких є економічно недоцільним** (у тому числі у зв'язку з будівництвом, розширенням, реконструкцією і технічним переоснащенням);
- пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха;
- виявлені в результаті інвентаризації як нестача.

Отже, якщо гарантійний строк **вже сплив**, але строк дії ключа **ще не закінчився**, то **списати токен, звісно, не можна**.

Якщо гарантійний строк **вже сплив** і при цьому **закінчився строк дії ключа**, то все залежить від **подальших дій з боку АЦСК та власне виду токена**.

Зокрема, якщо АЦСК погоджується продовжувати строк дії ключа на такому носії, то про його списання, звісно, не йдеться.

Якщо АЦСК не погоджується продовжувати строк дії ключа на такому носії, то все залежить від виду токена. Токен може являти собою:

- **два пристрої в одному корпусі:** КЕП і FLASH-пам'ять з логічними дисками

для зберігання будь-яких даних користувача. В такому разі ви можете продовжувати користуватися пристроєм як звичайною флешкою, і про його списання не йтиметься;

- **один пристрій тільки з КЕП**, то його можна **списувати як морально та фізично зношений**, адже токен більше ні для чого не придатний — з ним не можна працювати як зі звичайною флешкою. В такому разі комісія зі списання майна робить висновки про непридатність точена, оформлює відповідні документи для списання. Зазначимо, що **Порядок № 1314 не вимагає наявності експертного висновку про стан техніки, що її пропонують до списання**. Втім, якщо є можливість отримати від АЦСК висновок про неможливість подальшого використання токена, то доцільно це зробити.

**Несправність** Несправність токена також є причиною для його списання. Якщо токен зламався в період гарантійного строку, але не підлягає відновленню, то доцільно отримати від АЦСК висновок про неможливість подальшого використання токена.

**ДО ВІДОМА.** В разі списання держмайна потрібно отримувати погодження органу управління тільки для активів, які ще не до кінця амортизовані, та тих, які коштують більше 50 тис. грн (абз. 5 п. 5 Порядку № 1314). А в разі списання активів, на які амортизація нараховується методом «50%/50%» (тобто МНМА), вважаємо, що погодження отримувати не потрібно, **адже на момент вибуття такі активи завжди амортизовані повністю**. Тож рішення про списання токена **керівник установи може ухвалити самостійно**.

**Приклад 2.** У складі МНМА обліковується токен вартістю 2250,00 грн. Оскільки пристрій вийшов із ладу й не підлягає ремонту (є висновок АЦСК), то ухвалено рішення про його списання.

Порядок відображення в бухобліку див. у табл. 2 (див. с. 18).

<sup>10</sup>  
Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою КМУ від 08.11.2007 № 1314.



Таблиця 2. Списання токена

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Нараховано амортизацію при вибутті токена (2250,00 × 50%)	8014, 8114	1412	17	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	1125,00
2. Списано токен	1412	1113	9	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)	2250,00
3. Внесено відповідні зміни в капітал	5111	5512	9	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)	2250,00

Б

✍ Компенсація за невикористану відпустку



## НЕВИКОРИСТАНА ВІДПУСТКА: ЯК ПОРАХУВАТИ ДНІ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ КОМПЕНСАЦІЇ?

Людмила Балла,

PhD in Economics, експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

Оскільки змінився принцип розрахунку компенсації за невикористану відпустку, то потрібно адаптувати до нових правил і розрахунок днів, що підлягають компенсації. Як це зробити — поговоримо в цій статті.

### ДНІ, ЩО ПІДЛЯГАЮТЬ КОМПЕНСАЦІЇ: ЗАГАЛЬНІ ПРАВИЛА

У листі від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (див. с. 25) фахівці Мінекономіки вчергове підкреслили, що загального нормативно-правового акта, який би визначав порядок розрахунку кількості зароблених працівником днів щорічної відпустки, **немає**, тож пропонує наступне.

Оскільки відповідно до ч. 1 ст. 5 Закону про відпустки<sup>1</sup> тривалість відпусток незалежно від режимів та графіків роботи **розраховується в календарних днях**, то під час підрахунку днів щорічної відпустки пропорційно відпрацьованому часу доцільно скористатися механізмом нарахування оплати за дні відпустки, закладеним у Порядку № 100<sup>2</sup>, тобто прив'язку розрахунку днів відпустки слід робити до календарних днів робочого року, в якому працював працівник. Визначаємо кількість днів щорічної відпустки, які припадають на один календарний день без ура-

хування святкових і неробочих днів загалом за робочий рік. Потім одержаний результат множимо на кількість календарних днів без урахування святкових і неробочих днів, **відпрацьованих працівником у робочому періоді**.

Якщо перекласти вищесказане на мову формул, то кількість днів заробленої щорічної основної відпустки за робочий рік пропонуємо розраховувати за такою формулою:

$$D_{\text{заробл.}} = D_{\text{відпр.}} \times \frac{D_{\text{заробл.}} - D_{\text{відпр.}} - DK_{\text{відпр.}}}{DK_{\text{рік}} - DC_{\text{рік}}}$$

де  $D_{\text{відпр}}$  — загальна тривалість щорічної основної відпустки, що надається за повний відпрацьований робочий рік;

$DK_{\text{відпр}}$  — кількість календарних днів у поточному робочому році до дня звільнення (або до дня, станом на який розраховують компенсацію);

<sup>1</sup> Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР.

<sup>2</sup> Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.2005 № 100.

3

Кодекс законів  
про працю України  
від 10.12.1971.

4

Закон України  
«Про організацію тру-  
дових відносин в умовах  
воєнного стану»  
від 15.03.2022 № 2136-IX.

**ДС<sub>відпр</sub>** — кількість святкових та неробочих днів, встановлених *ст. 73 КЗнП*<sup>3</sup>, які припадають на поточний робочий рік до дня звільнення (або до дня, станом на який розраховують компенсацію). Майте на увазі, що з 24.03.2022 святкові дні, які припадають **на період дії воєнного стану**, не вважаються святковими для цілей трудового законодавства;

**ДС<sub>відпр</sub>** — кількість календарних днів у поточному робочому році до дня звільнення (або до дня, станом на який розраховують компенсацію), які **не включаються до стажу для щорічної основної відпустки** відповідно до ч. 1 ст. 9 Закону про відпустки та ч. 4 ст. 26 Закону про відпустки. **Увага:** не враховуйте в цьому показнику святкові та неробочі дні, які уже вираховували в показнику **ДС<sub>відпр</sub>**. Приклади:

- дні **призупинення** дії трудового договору відповідно до *ст. 13 Закону № 2136*<sup>4</sup>;
- дні **прогулу**;

- дні **неявок з нез'ясованих причин** (протабельовані «НЗ»);
- інші причини неявок (протабельовані «І»);
- період військової служби, за який зберігається лише посада, а середній заробіток не зберігається (гарантії ч. 3 *ст. 119 КЗнП*);
- **відпустка без збереження зарплати з 24.12.2023** на підставі *ст. 26 Закону про відпустки* та ч. 3 ст. 12 Закону № 2136 (це передбачено ч. 4 ст. 26 Закону про відпустки);

**ДК<sub>рік</sub>** — загальна кількість календарних днів у поточному робочому році, за який розраховують дні компенсації (365 або 366 к.дн.; 366 к.дн. беруть, якщо до робочого року входить 29 лютого);

**ДС<sub>рік</sub>** — загальна кількість святкових та неробочих днів у поточному робочому році, за який розраховують дні компенсації.

## ЯК ПОТРІБНО РАХУВАТИ ДНІ ПО-НОВОМУ?

**Пропорційний розрахунок** Оскільки *Порядок № 100* передбачає окремий розрахунок розміру середнього заробітку для виплати компенсації за невикористану відпустку залежно від того, набута вона по 31.12.2023 чи з 01.04.2024, то напрошується висновок, що потрібно рахувати **пропорційно** й дні, що підлягають компенсації по 31.12.2023 та з 01.04.2024. З цим погоджуються й фахівці Мінекономіки в листі від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (див. с. 25).



**ВАЖЛИВО!** **Окремо** слід розраховувати періоди з початку відповідного робочого року працівника до 31.12.2023 та з 01.01.2024 по день звільнення (інших причин виплати компенсації) з метою визначення кількості днів відпустки, що підлягають компенсації.

**Округлення** Якщо рахувати окремо кількість днів відпустки, що підлягають компенсації, то можемо мати проблеми, пов'язані з округленням. Пояснимо.

Якщо ми рахуємо спочатку **загальну** кількість днів щорічної основної відпустки, яка підлягає компенсації, а потім рахуємо **окремо** дні відпустки за частини робочого року по 31.12.2023 та з 01.01.2024, то внаслідок округлень виходить **інша загальна сума** днів відпустки, які підлягають компенсації. Це буває не завжди, але трапляється.



**Приклад 1 (немає проблем із округленням).** 20.06.2022 працівника прийняли на роботу, а 20.03.2024 він звільняється. Загальна тривалість щорічної основної відпустки, на яку він має право за відповідний робочий рік, становить 24 к.дн. За період із моменту прийняття на роботу працівник використав щорічну основну відпустку в серпні 2023 року (за робочий рік з 20.06.2022 по 19.06.2023) 24 к.дн.

**По-перше**, за робочий рік з 20.06.2022 по 19.06.2023 працівник уже використав належні йому 24 к.дн. щорічної основної відпустки.

**По-друге**, пропрацювавши робочий рік з 20.06.2023 по 19.06.2024, працівник заробив би ще 24 к.дн. щорічної основної відпустки. Однак він звільняється 20.03.2024, не використавши за цей робочий рік жодного дня щорічної основної відпустки.

**1.** Рахуємо **загальну** кількість днів відпустки, що підлягають компенсації. Для цього беремо загальну кількість календарних днів в недопрацьованому робочому році з 20.06.2023 по 20.03.2024 (**275 к.дн.**): 24 к.дн. × 275 к.дн. : 366 к.дн. = 18,03 ≈ **18 к.дн.**

Зверніть увагу: 366 — це календарні дні робочого року з 20.06.2023 по 19.06.2024 (в тому числі лютий 2024 року, в якому 29 к.дн.). На момент розрахунку воєнний стан

5

На робочий рік  
припадає  
29 лютого 2024 року.

6

На робочий рік  
припадає  
29 лютого 2024 року.

триває до 13 травня 2024 року, тож на цей період святкові дні не припадають.

**2.** Розраховуємо кількість днів заробленої щорічної основної відпустки за робочий рік, який відпрацьовано неповністю (**окремо** за робочі періоди: з 20.06.2023 по 31.12.2023 (195 к.дн.) та з 01.01.2024 по 20.03.2024 (80 к.дн.)):

- за частину робочого року з 20.06.2023 по 31.12.2023: 24 к.дн. × 195 к.дн. : 366 к.дн. <sup>5</sup> = 12,79 ≈ 13 к.дн.;
- за частину робочого року з 01.01.2024 по 20.03.2024: 24 к.дн. × 80 к.дн. : 366 к.дн. = 5,25 ≈ 5 к.дн.

Отже, загальна кількість днів, що підлягають компенсації, яку отримали внаслідок окремого розрахунку з проведенням округлень, дорівнює загальній кількості днів, яка розрахована без розподілу на періоди (13 + 5 = 18).



#### Приклад 2 (проблеми із округленням).

12.04.2021 працівника прийняли на роботу, а 19.03.2024 він звільняється. Загальна тривалість щорічної основної відпустки, на яку він має право, становить 26 к.дн. (працівник з інвалідністю III групи). За період з моменту прийняття на роботу працівник використав щорічну основну відпустку:

- у березні 2022 року (за робочий рік з 12.04.2021 по 11.04.2022) — 26 к.дн.;
- усіхні 2023 року (за робочий рік з 12.04.2022 по 11.04.2023) — 26 к.дн.

**По-перше**, за робочі роки з 12.04.2021 по 11.04.2022 та з 12.04.2022 по 11.04.2023 працівник вже використав належні йому 26 к.дн. щорічної основної відпустки.

**По-друге**, пропрацювавши робочий рік з 12.04.2023 по 11.04.2024, працівник заробив би ще 26 к.дн. щорічної основної відпустки. Однак він звільняється 19.03.2024, не використавши за цей робочий рік жодного дня щорічної основної відпустки.

**1.** Рахуємо **загальну** кількість днів відпустки, що підлягають компенсації. Для цього беремо загальну кількість календарних днів в недовпрацьованому робочому році з 12.04.2023 по 19.03.2024 (**343 к.дн.**): 26 к.дн. × 343 к.дн. : 366 к.дн. = 24,37 ≈ **24 к.дн.**

Зверніть увагу: 366 — це календарні дні робочого року з 12.04.2023 по 11.04.2024 (в тому числі лютий 2024 року, в якому 29 к.дн.). На момент розрахунку воєнний стан триває до 13 травня 2024 року, тож на цей період святкові дні не припадають.

**2.** Розраховуємо кількість днів заробленої щорічної основної відпустки за робочий рік, який відпрацьовано неповністю (**окремо** за робочі періоди: з 12.04.2023 по 31.12.2023 (264 к.дн.) та з 01.01.2024 по 19.03.2024 (79 к.дн.)):

- за частину робочого року з 12.04.2023 по 31.12.2023: 26 к.дн. × 264 к.дн. : 366 к.дн. <sup>6</sup> = 18,75 ≈ 19 к.дн.;
- за частину робочого року з 01.01.2024 по 19.03.2024: 26 к.дн. × 79 к.дн. : 366 к.дн. = 5,61 ≈ 6.

**Загальна** кількість днів відпустки, що підлягають компенсації, становить **24 к.дн.** Своєю чергою, загальна кількість днів, що підлягають компенсації, яку отримали внаслідок окремого розрахунку з проведенням округлень, є **більшою** (19 + 6 = **25**). Як діяти в такому разі, роз'яснило Мінекономіки в листі від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (див. с. 25).



**ВАЖЛИВО!** Мінекономіки в листі від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (див. с. 25) **рекомендує** дні невикористаної відпустки, які підлягають оплаті, **порівнювати** за математичною більшістю / меншістю за **першою, другою чи третьою цифрою** після коми та коригувати число днів у визначених розрахункових періодах шляхом додавання чи зменшення днів у кожному з них після порівняння цифр.

Отже:

1) потрібно порахувати **загальну** кількість календарних днів відпустки, яку потрібно компенсувати;

2) рахуємо **окремо** кількість календарних днів відпустки за частину робочого року з 12.04.2023 по 31.12.2023 та з 01.01.2024. Виконуючи округлення, слід зважати на загальну кількість календарних днів, на яку ми маємо вийти в сумі.

Повертаючись до прикладу 2, зазначимо, що кількість календарних днів, що підлягають компенсації за частину робочого року з 12.04.2023 по 31.12.2023, потрібно округлити в бік збільшення: 18,75 ≈ 19 к.дн. Своєю чергою, кількість календарних днів, що підлягають компенсації за частину робочого року з 01.01.2024 по 19.03.2024, округлити в бік зменшення: 5,61 ≈ 5 к.дн.

В результаті отримуємо загальну кількість календарних днів, що підлягає компенсації: 19 к.дн. + 5 к.дн. = 24 к.дн. Цей результат дорівнює математично розрахованій загальній кількості днів відпустки, які потрібно компенсувати за недопрацьований робочий рік. **Б**





## КОМПЕНСАЦІЯ ЗА НЕВИКОРИСТАНУ ВІДПУСТКУ: ЯК РАХУВАТИ З ОКЛАДУ/МЗП (В РП НЕМАЄ ВИПЛАТ АБО НЕМАЄ РП)

Людмила Балла,

PhD in Economics, експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

В газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 44/2023, с. 6 та с. 15, ми розглядали оновлені правила розрахунку компенсації за невикористану відпустку. Основне нововведення — якщо працівник набув право на дні відпустки:

- по 31.12.2023, то відповідно до абз. 2 п. 2 Порядку № 100<sup>1</sup> обчислення середнього заробітку відбувається з огляду на виплати за 2023 рік;
- з 01.01.2024, то діє абз. 1 п. 2 Порядку № 100 — в загальному випадку розрахунковим періодом є 12 календарних місяців, що передують місяцю виплати компенсації за невикористану відпустку.

Однак з різних причин у розрахунковому періоді може не бути виплат або ж може не бути власне розрахункового періоду. Як у такому разі рахувати компенсацію за невикористану відпустку, поговоримо в цій статті.

1

Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.2005 № 100.

2

Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» від 15.03.2022 № 2136-ІХ.

### РОЗРАХУНОК КОМПЕНСАЦІЇ ЗА НЕВИКОРИСТАНУ ВІДПУСТКУ З ОКЛАДУ АБО МЗП: ЗАГАЛЬНІ ПРАВИЛА

**Для яких випадків?** Частими є ситуації, коли в розрахунковому періоді з тих чи інших причин **немає виплат** або працівник взагалі ще **не встиг відпрацювати період**, достатній для проведення розрахунку компенсації за невикористану відпустку. Зокрема:

- працівника **звільняють у місяці прийняття на роботу** (і він встиг «заробити» хоч 1 день відпустки) або в **наступному місяці після прийняття** (немає жодного повного відпрацьованого місяця з 1 числа до 1 числа);
- **весь розрахунковий період** працівник перебував у простій з оплатою 2/3 окладу та/або у відпустці без збереження зарплати та/або з ним було призупинено дію трудового договору на підставі ст. 13 Закону № 2136<sup>2</sup>. Тобто немає **жодного** відпрацьованого дня або лікарняних чи відпускних, нарахованих за дні розрахункового періоду, з огляду на які можна здійснити розрахунок. Якщо є хоч один такий день в розрахунковому періоді (тобто є й розрахунковий період), то розрахунок проводять з огляду на виплати за такий день (дні);
- працівниця, не виходячи з відпустки для догляду за дитиною до 3 (6, 16, 18), звільняється тощо.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Із запровадженням нових правил розрахунку компенсації за невикористану відпустку **за дні, набути**

**по 31.12.2023** (а саме — з огляду на виплати за 2023 рік), потреба в розрахунку середнього заробітку з огляду на оклад (МЗП) може виникнути, якщо виплат або розрахункового періоду **немає саме в 2023 році**. Наприклад, працівника прийнято на роботу 06.12.2023, а звільняється він 21.03.2024. Загалом у працівника є повні відпрацьовані місяці з 1 числа до 1 числа, але, оскільки розрахунок компенсації за дні, набути до 31.12.2023, проводять з огляду на виплати за 2023 рік, такого періоду саме в 2023 році немає.

.....

Для таких ситуацій в *Порядку № 100* є спеціальна норма — **посадовий оклад (тарифну ставку)** потрібно **порівняти з мінізарплатою** (МЗП) і подальші розрахунки компенсації за невикористані відпустки проводити **з більшої величини**.



**ЦИТАТА.** «Якщо в розрахунковому періоді у працівника не було заробітної плати, розрахунки проводяться з установлених йому в трудовому договорі **тарифної ставки, посадового (місячного) окладу**.

Якщо розмір посадового окладу є **меншим** від передбаченого законодавством розміру **мінімальної заробітної плати**, середня заробітна плата розраховується **з установленого розміру мінімальної заробітної плати на час розрахунку**. У разі укладення трудового договору на умовах

неповного робочого часу, розрахунок проводиться з розміру мінімальної заробітної плати, обчисленого пропорційно до умов укладеного трудового договору.

Якщо розрахунок середньої заробітної плати обчислюється виходячи з посадового окладу чи мінімальної заробітної плати, то її нарахування здійснюється шляхом множення посадового окладу чи мінімальної заробітної плати на кількість місяців розрахункового періоду.

(абз. 3–5 п. 4 Порядку № 100)

**Принцип порівняння** Порядок порівняння посадового окладу та МЗП такий.

**Крок 1.** Беремо установлений працівникові в трудовому договорі посадовий (місячний) оклад (тарифну ставку). При цьому, якщо працівник має право на підвищення посадового окладу (наприклад, за наявність педагогічного звання; у зв'язку зі шкідливими і важкими умовами праці тощо), потрібно брати посадовий оклад **з урахуванням підвищень**. Аргумент: підвищення окладу (ставки) є елементом формування нового окладу (ставки) з підвищенням, який встановлюють працівнику в штатному розписі (і вже на нього нараховують доплати та надбавки, на які має право працівник). Про це Мінекономіки говорить у листі від 29.01.2021 № 4708-06/5504-07 (див. газету «Зарплата та кадрова справа», № 5/2021, с. 18).

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Надбавки (наприклад, надбавка за вислугу років тощо) та доплати (наприклад, доплата за науковий ступінь, доплата до МЗП тощо), премії незалежно від їх періодичності, на які має право працівник, до уваги **не беруть**.

**Крок 2.** Порівнюємо посадовий оклад (з обов'язковими підвищеннями), **встановлений на момент розрахунку**, та встановлену на момент **розрахунку** МЗП (див. лист Мінекономіки від 29.01.2021 № 4708-06/5504-07).

**ВАЖЛИВО!** Порівнювати слід так: з МЗП порівнюємо розмір ставки (окладу) працівника **в еквіваленті повної зайнятості**. Якщо розмір окладу в еквіваленті повної зайнятості є:

- **більшим за розмір МЗП**, то розрахунок слід проводити з огляду на оклад працівника на час розрахунку;
- **меншим за розмір МЗП** — з огляду на розмір МЗП на час розрахунку.

На такому методі порівняння наголошують фахівці Мінекономіки в листі від 06.01.2020 № 4709-06/524-07 // «Зарплата та кадрова справа», № 1/2021, с. 33.

Якщо особа працює **на умовах неповного робочого часу**, то подальший розрахунок проводиться з огляду на розмір окладу (МЗП), обчисленого **пропорційно** до умов укладеного трудового договору (пропорційно зайнятості), тобто оклад (або МЗП) **множимо на зайнятість**.

**Крок 3.** Визначений у такий спосіб оклад (або МЗП) **множимо на 12 місяців** (умовний розрахунковий період) незалежно від того, що в розрахунковому періоді тривалістю 12 календарних місяців працівник не мав виплат або взагалі ще не працював в установі.

**Крок 4.** Визначаємо кількість календарних днів за умовний розрахунковий період (попередні 12 календарних місяців) — КД.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** В мирний час із загальної кількості календарних днів в умовному розрахунковому періоді треба виключати святкові й неробочі дні, встановлені ст. 73 КЗпП<sup>3</sup>. Однак під час воєнного стану ст. 73 КЗпП **не застосовується**, тобто зазначені в цій статті дні не треба виключати.

**Крок 5.** Обчислюємо середньоденну зарплату. Формулу для визначення середньої зарплати у період воєнного стану можна представити так:

$$СЗ = ПО (МЗП) \times 12 \text{ місяців} : КД.$$

**Крок 6.** Розраховуємо суму компенсації за невикористану відпустку: середній заробіток множимо **на кількість календарних днів, що підлягають компенсації**.

**НАГАДАЄМО.** Обчислену суму компенсації за невикористану відпустку **не дотягують до МЗП**, оскільки вона є виплатою за невідпрацьований час.

## ВІДПУСТКИ, НАБУТІ ПО 31.12.2023: ПРИКЛАДИ РОЗРАХУНКУ КОМПЕНСАЦІЇ

Під час розрахунку компенсації за дні невикористаної відпустки, набуті по 31.12.2023,

абз. 2 п. 2 Порядку № 100 відсилає **до виплат за 2023 рік**.

3  
Кодекс законів  
про працю України  
від 10.12.1971.

<https://www.me.gov.ua> →  
Діяльність → Умови  
праці → Оплата праці.

І середній заробіток з окладу або МЗП доведеться обчислювати, якщо:

- **виплат**, з огляду на які можна обчислити середній заробіток, **в 2023 році не було** (немає виплат за робочі дні, немає лікарняних чи відпускних). Нагадаємо, що період простою, оплачений як 2/3 окладу, виключають із виплат;
- працівника прийняли на роботу наприкінці 2023 року і **немає жодного повністтю відпрацьованого місяця з 1 числа до 1 числа**. Якщо такий місяць є, то розрахунок проводять з огляду на виплати за такий місяць.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Виходить, що в таких випадках слід розрахувати компенсацію з огляду на оклад або МЗП, але на який посадовий оклад та МЗП орієнтуватися під час проведення порівняння: на момент звільнення (дата в 2024 році) чи станом на 2023 рік?

Дійсно, тут збиває з пантелику, що абз. 2 п. 2 Порядку № 100 наказує здійснити розрахунок **із виплат за 2023 рік**, а в абз. 4 п. 4 Порядку № 100 сказано брати МЗП **на момент розрахунку**, а який при цьому оклад брати, в Порядку № 100 **не зазначено**.

**Як діяти?** Мінекономіки в листі від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (див. с. 25) пояснює так. Для порівняння слід брати:

- **посадовий оклад** працівника, встановлений **на час розрахунку**, тобто на дату звільнення. Хоча прямо про це в Порядку № 100 не сказано, але логіка в цьому є, бо якщо орієнтуватися на оклад 2023 року, то незрозуміло, на яку дату його брати, адже протягом року він може змінитися — не тільки в разі законодавчого підвищення окладів, а ще й у разі підвищення розряду за результатами атестації тощо;
- **МЗП на час розрахунку** (про це сказано в абз. 4 п. 4 Порядку № 100).

Отже, як бачимо, показники 2023 року в цьому випадку нас не цікавлять: оскільки розрахунок компенсації за невикористані відпустки відбувається в 2024 році, то посадовий

оклад та МЗП потрібно брати до порівняння **саме станом на день звільнення**.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Кількість календарних днів в умовному розрахунковому періоді потрібно брати з огляду на календарні дні 2023 року — **365 к. дн.** Такий висновок впливає з роз'яснень Мінекономіки від 01.02.2024<sup>4</sup>.

Як розрахувати компенсацію за невикористані відпустки, набуті по 31.12.2023, розглянемо на прикладах.



**Приклад 1 (оклад + підвищення < МЗП).** Працівниця відразу після закінчення відпустки для догляду за дитиною до 3 років (не виходячи на роботу) звільняється 20.03.2024. При звільненні їй компенсують щорічну основну відпустку тривалістю 14 к. дн., набуту до виходу у відпустку для догляду за дитиною (в 2020 році). Посадовий оклад на момент звільнення становить 3770,00 грн. Відповідно до умов оплати її оклад підвищується на 20% у зв'язку зі шкідливими та важкими умовами праці.

1. Відпустку набуто в 2020 році, тобто до 31.12.2023, тому розрахунок компенсації за невикористану відпустку потрібно проводити з огляду на виплати за 2023 рік. У розрахунковому періоді (січень–грудень 2023 року) працівниця не мала заробітку не зі своєї вини (у зв'язку з перебуванням у відпустці для догляду за дитиною до 3 років). Тому здійснюємо порівняння посадового окладу (з урахуванням підвищення у зв'язку зі шкідливими та важкими умовами праці) та МЗП **на момент звільнення**. Повний посадовий оклад, який з урахуванням підвищення становить 4524,00 грн (3770,00 грн + 20%), **менший** від МЗП (7100,00 грн). Тож розрахунок проводимо з огляду на МЗП.

2. Середня зарплата становить:

7100,00 грн × 12 місяців : 365 к. дн. (кількість календарних днів з 1 січня по 31 грудня 2023 року) = 233,42 грн.

3. Сума компенсації за невикористану відпустку становить:

233,42 грн × 14 к. дн. = 3267,88 грн.

## ВІДПУСТКИ, НАБУТІ З 01.01.2024: ПРИКЛАДИ РОЗРАХУНКУ КОМПЕНСАЦІЇ

**Особливості** Розраховуючи компенсацію за невикористані відпустки, набуті з 01.01.2024, користуємося загальними пра-

вилами розрахунку середнього заробітку. Тож тут все стандартно: якщо потрібно розрахувати компенсацію за відпустки, набуті з 01.01.2024,



то потрібно оклад, встановлений на момент проведення розрахунку, **порівняти** з МЗП, яка діє на момент проведення розрахунку. Подальший розрахунок компенсації за невикористану відпустку проводимо з огляду на більшу величину. Причому кількість календарних днів в умовному розрахунковому періоді беремо, орієнтуючись на календарні дні в 12 місяцях, що передують місяцю звільнення.

Розглянемо декілька прикладів розрахунку компенсації за невикористану відпустку, набути з 01.01.2024.



**Приклад 2. (оклад < МЗП; прийом — в 2023 році, а звільнення — в 2024).**

*Працівника прийнято на умовах неповного робочого часу (0,75 зайнятості) з 04.12.2024, а 19.03.2024 він звільняється. При звільненні йому виплачують компенсацію за 1 день невикористаної відпустки за 2023 рік та за 6 днів невикористаної відпустки за 2024 рік. Посадовий оклад за повної зайнятості становить 5240,00 грн.*

**1. Дні 2023 року.** В цьому випадку у працівника за 2023 рік немає повністю відпрацьованого місяця. Тож розрахунок компенсації за невикористану відпустку потрібно проводити після порівняння окладу з МЗП. Повний посадовий оклад на момент проведення розрахунку (5240,00 грн) **менший** від МЗП (7100,00 грн). Тому розрахунок проводимо з огляду на МЗП, але з урахуванням зайнятості — 5325,00 грн (7100,00 грн × 0,75 зайнятості).

**2.** Середня зарплата становить:  
5325,00 грн × 12 місяців : 365 к. дн. =  
= 175,07 грн.

**3.** Сума компенсації за невикористану відпустку:  
175,07 грн × 1 к. дн. = 175,07 грн.

**2. Дні 2024 року.** Тут вже розрахунковий період звичайний — січень–лютий 2024 року, і розрахунок проводимо з огляду на виплати за ці два місяці.



**Приклад 3 (оклад < МЗП; прийом в одному місяці, звільнення — в наступному).** *Працівника прийнято за строковим трудовим договором на умовах неповного робочого часу (0,75 зайнятості) з 22.02.2024 по 19.03.2024. При звільненні*

*йому виплачують компенсацію за невикористану відпустку за 2 к. дн. Посадовий оклад за повної зайнятості становить 5240,00 грн. Кількість календарних днів у розрахунковому періоді (тут буде умовний розрахунковий період: березень 2023 року – лютий 2024 року) — 366 (на цей розрахунковий період припадає **29 лютого 2024 року**).*

Оскільки у працівника немає жодного повністю відпрацьованого місяця перед місяцем виплати компенсації, то розрахунок компенсації за невикористану відпустку потрібно проводити після порівняння окладу з МЗП.

**1.** Повний посадовий оклад на момент проведення розрахунку (5240,00 грн) **менший** від МЗП (7100,00 грн). Тож розрахунок проводимо з огляду на МЗП, але з урахуванням зайнятості — 5325,00 грн (7100,00 грн × 0,75 зайнятості).

**2.** Середня зарплата становить:  
5325,00 грн × 12 місяців : 366 к. дн. =  
= 174,59 грн.

**3.** Сума компенсації за невикористану відпустку: 174,59 грн × 2 к. дн. = 349,18 грн.



**Приклад 4 (оклад > МЗП; прийом та звільнення в одному місяці).**

*Працівника на період хвороби основного працівника прийнято за строковим трудовим договором на умовах неповного робочого часу (0,25 ставки) з 12.02.2024 по 20.03.2024. При звільненні йому виплачують компенсацію за невикористану відпустку за 2 к. дн. Посадовий оклад при повній зайнятості становить 7732,00 грн. Кількість календарних днів у розрахунковому періоді (тут буде умовний розрахунковий період: березень 2023 року – лютий 2024 року) — 366.*

**1.** Повний посадовий оклад на момент розрахунку (7732,00 грн) **більший** за МЗП (7100,00 грн). Тож розрахунок проводимо з огляду на посадовий оклад, але з урахуванням зайнятості — 1933,00 грн (7732,00 грн × 0,25 зайнятості).

**2.** Середня зарплата становить:  
1933,00 грн × 12 місяців : 366 к. дн. = 63,38 грн.

**3.** Сума компенсації за невикористану відпустку:  
63,38 грн × 2 к. дн. = 126,76 грн.

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

МІНІСТЕРСТВО ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

## Щодо обчислення середньої заробітної плати

Лист від 26.02.2024 № 4707-05/14494-09 (внутрішній)

Міністерство економіки України розглянуло <...> звернення <...> щодо застосування положень Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100 (зі змінами) (далі — Порядок) та в межах компетенції повідомляє.

<...> згідно з абзацом четвертим пункту 4 Порядку якщо розмір посадового окладу є меншим від передбаченого законодавством розміру мінімальної заробітної плати, середня заробітна плата розраховується з установленого розміру мінімальної заробітної плати на час розрахунку, зокрема, на дату звільнення.

Крім того абзацом третім пункту 2 Порядку передбачено, що працівникові, який пропрацював на підприємстві, в установі, організації чи у фізичної особи — підприємця або фізичної особи, які в межах трудових відносин використовують працю найманих працівників, менше року, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактичний час роботи, тобто з першого числа місяця після оформлення на роботу до першого числа місяця, в якому надається відпустка або виплачується компенсація за невикористану відпустку, матеріальна (грошова) допомога.

Отже, якщо працівником, який пропрацював на підприємстві менше року, не відпрацьовано календарного місяця з першого числа по перше в визначеному відповідно до абзацу другого пункту 2 Порядку розрахунковому періоді для виплати компенсації за невикористані відпустки, право на які набулі працівником до 31.12.2023, як зазначено в зверненні, то розрахунки проводяться виходячи з установлених йому в трудовому договорі тарифної ставки, посадового окладу на час розрахунку, зокрема, на дату звільнення.

Щодо визначення кількості днів невикористаної відпустки при виплаті компенсації за невикористані відпустки зазначаємо наступне.

З урахуванням змін, внесеними абзацом другим пункту 2 Порядку, при виплаті компенсації за невикористані відпустки у 2024 році для її розрахунку роботодавець має обчислювати дві середні заробітні плати.

При цьому сама компенсація також має поділятися на дві частини: компенсація за відпустки, права на які набулі до 31.12.2023 та після цієї дати.

Кількість днів щорічної основної відпустки працівника має розраховуватися виходячи з фактичної належної йому тривалості такої відпустки, яка визначається пропорційно відпрацьованому ним часові.

Загального нормативно-правового акта, який би визначав порядок розрахунку кількості днів щорічної відпустки, немає.

Враховуючи те, що відповідно до частини першої статті 5 Закону України «Про відпустки» тривалість відпусток незалежно від режимів та графіків роботи розраховується в календарних днях, тому при підрахунку днів щорічної відпустки пропорційно відпрацьованому часу доцільно ско-

ристанися механізмом нарахування оплати за дні відпустки, закладеним у Порядку, тобто, прив'язку розрахунку днів відпустки робити до календарних днів робочого року, в якому працював працівник.

Тривалість щорічної відпустки пропорційно відпрацьованому часу можна розрахувати наступним чином.

Визначаємо кількість днів щорічної відпустки, які припадають на один календарний день без урахування святкових і неробочих днів в цілому за робочий рік. Потім одержаний результат множимо на кількість календарних днів без урахування святкових і неробочих днів, відпрацьованих працівником у робочому періоді.

З урахуванням правил округлення визначаємо кількість днів щорічної відпустки, які підлягають компенсації.

Аналогічно окремо розраховуємо періоди з початку робочого року працівника до 31.12.2023 та з 01.01.2024 по день звільнення.

Звертаємо увагу, що частиною шостою статті 6 Закону України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану», який набрав чинності 24.03.2022, у період дії воєнного стану не застосовуються норми, зокрема, статті 73 Кодексу законів про працю України, якою встановлено святкові і неробочі дні.

У випадку, зазначеному у зверненні, для збереження загальної кількості днів невикористаної відпустки, які підлягають оплаті, рекомендуємо порівнювати за математичною більшістю / меншістю за першою, другою чи третьою цифрою після коми та коригувати число днів у визначених розрахункових періодах шляхом додавання чи зменшення днів в кожному з них після порівняння цифр.

Тобто, якщо при підрахунку днів невикористаної відпустки в періоді до 31.12.2023 отримуємо, наприклад, число 7,41 календарних днів і в періоді після 31.12.2023 — 2,40 календарних днів, а загальна кількість становить 10 календарних днів, то округлюємо дні в періоді до 31.12.2023 до 8 календарних днів і в періоді після 31.12.2023 — до 2 календарних днів.

Якщо при підрахунку днів невикористаної відпустки до 31.12.2023 отримуємо число 7,50 календарних днів і після 31.12.2023 — 2,51 календарних днів, а загальна кількість становить 10 днів, то округлюємо дні в періоді до 31.12.2023 до 7 календарних днів і в періоді після 31.12.2023 — до 3 календарних днів.

Одночасно повідомляємо, що листи міністерств не є нормативно-правовими актами та мають інформаційно-рекомендаційний характер.

Враховуючи те, що в Україні введено воєнний стан, Мінекономіка мінімізує використання паперового документообігу, у зв'язку з чим відповідь надається електронною поштою.

Заступник Міністра економіки України  
Тетяна БЕРЕЖНА **Б**



## ЗВІЛЬНЕННЯ ПЕДАГОГА: СКІЛЬКИ ДНІВ ЩОРІЧНОЇ ОСНОВНОЇ ВІДПУСТКИ ПОТРІБНО КОМПЕНСУВАТИ ТА ЯК ЇХ ОПЛАТИТИ?

Людмила Балла,

PhD in Economics, експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

Педагоги мають свої особливі правила розрахунку кількості днів щорічної основної відпустки, які потрібно компенсувати. Ці правила встановлено Порядком № 346<sup>1</sup>. Як зіставити їх з оновленими вимогами Порядку № 100<sup>2</sup> щодо обчислення середнього заробітку для виплати компенсації, поговоримо далі.

1

Порядок надання щорічної основної відпустки тривалістю до 56 календарних днів керівним працівникам навчальних закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам, затверджений постановою КМУ від 14.04.1997 № 346.

2

Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою КМУ від 08.02.2005 № 100.

3

Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР.

### ЩО ПЕРЕДБАЧАЄ ПОРЯДОК № 100?

**Розмір компенсації** По-перше, якщо працівник набув право на дні відпустки по 31.12.2023, то відповідно до нового абз. 2 п. 2 Порядку № 100 обчислення середнього заробітку відбувається з огляду на виплати за 2023 рік.

По-друге, для відпусток, які набуто після 01.01.2024, діє абз. 1 п. 2 Порядку № 100. Тобто в загальному випадку розрахунковим періодом є 12 календарних місяців, що передують місяцю виплати компенсації за невикористану

відпустку. Формула для розрахунку компенсації не змінюється (див. її в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 44/2023, с. 6).

**Дні, які потрібно компенсувати** Оскільки розмір компенсації залежить від того, коли саме набуто відпустки, то логічно, що й дні, які потрібно компенсувати, потрібно рахувати окремо: по 31.12.2023 та з 01.01.2024. Як це зробити, ми розглянули на с. 18 цього номера.

Тепер адаптуємо всі ці правила для педагогічних працівників.

### ЩО ПЕРЕДБАЧАЄ ПОРЯДОК № 346?

Абзацом 2 п. 6 Порядку № 346 передбачено, що в разі звільнення керівних, педагогічних працівників закладів освіти навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, які до звільнення пропрацювали:

- не менш як 10 місяців, — грошову компенсацію виплачують за не використані ними дні щорічної основної відпустки з розрахунку повної її тривалості;
- менш як 10 місяців, — пропорційно до відпрацьованого ними часу (з розрахунку тривалості щорічної основної відпустки за кожний відпрацьований місяць: 5,6; 4,2 і 2,8 к. дн. — за тривалості щорічної основної відпустки, відповідно, 56; 42 і 28 к. дн.).



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Такий порядок діє саме для керівних, педагогічних працівників, які працюють у закладах освіти та навчальних (педагогічних) частинах (підрозділах) інших установ і закладів). Якщо ж ідеться про керівних, педагогічних пра-

цівників інших закладів, науково-педагогічних працівників, наукових працівників, то порядок виплати компенсації буде загальний.

Хоча в Порядку № 346 не сказано, як саме рахувати відпрацьовані місяці, однак все ж логічно звертатися до ст. 9 Закону про відпустки<sup>3</sup> та розраховувати стаж, який дає право на щорічну основну відпустку, включаючи періоди, які до цього стажу не входять.



**ВАЖЛИВО!** Вважаємо, що абз. 2 п. 6 Порядку № 346 потрібно застосовувати тільки для педагога, який до звільнення пропрацював неповний робочий рік (див. докладніше на с. 27 та с. 29). Якщо ж педагог працює безперервно не один робочий рік, то для розрахунку днів невикористаної щорічної основної відпустки, які підлягають компенсації, потрібно застосовувати загальні правила.



## ПЕРЕД ЗВІЛЬНЕННЯМ ВІДПРАЦЬОВАНО ДЕКІЛЬКА РОБОЧИХ РОКІВ

### Дні, які потрібно компенсувати

Із формулювання абз. 2 п. 6 Порядку № 346 — «<...> до звільнення пропрацювали не менш як 10 місяців», — на нашу думку, можна зробити висновок, що такий розрахунок кількості днів щорічної основної відпустки, що підлягають компенсації, стосується новоприйнятих працівників, які працюють менше року. Якщо звільняється педагог, який пропрацював рік і більше, то застосувати абз. 2 п. 6 Порядку № 346 немає можливості.



**ВАЖЛИВО!** Якщо перед звільненням педагог пропрацював декілька робочих років, то доцільно звернутися до загальних правил розрахунку кількості днів щорічної основної відпустки, що підлягають компенсації. Нагадуємо: ці правила та приклади ми розглядали на с. 18 цього номера.

### Розмір компенсації

Тут теж все стандартно — за правилами Порядку № 100, про які ми сказали на с. 26. Наведемо один приклад, а решту прикладів див. у газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 44/2023, с. 6 та с. 15.



**Приклад 1.** Учителя прийняли на роботу 01.09.2021. Звільняється він 21.03.2024. В день звільнення йому виплачують компенсацію за останній робочий рік з 01.09.2023 по 21.03.2024 (відпустки за попередні робочі роки використано повністю):

- 19 к. дн. за період з 01.09.2023 по 31.12.2023;

- та 12 к. дн. за період з 01.01.2024 по 21.03.2024.

Загальна сума виплат, що їх включають до розрахунку компенсації за невикористану відпустку, за періоди:

- з 01.01.2023 по 31.12.2023 — 109215,60 грн;
- з 01.03.2023 по 29.02.2024 — 113126,52 грн.

Кількість календарних днів у розрахункових періодах відпрацьовано повністю.

**По-перше,** частину відпустки (19 к. дн.), яку набуто по 31.12.2023, оплачуємо з огляду на виплати за місяці 2023 року, тобто РП — січень–грудень 2023 року. Загальна кількість календарних днів у РП — 365, святкових та неробочих днів немає.

1. Середньоденна зарплата: 109215,60 грн : 365 к. дн. = 299,22 грн.

2. Сума компенсації за 19 к. дн. невикористаної відпустки:

299,22 грн × 19 к. дн. = 5685,18 грн.

**По-друге,** частину відпустки (12 к. дн.), яку набуто з 01.01.2024, оплачуємо з огляду на виплати за останні 12 місяців, що передують місяцю виплати компенсації, тобто РП — березень 2023 року–лютий 2024 року. Загальна кількість календарних днів у розрахунковому періоді — 366<sup>4</sup>, святкових та неробочих днів немає.

1. Середньоденна зарплата: 113126,52 грн : 366 к. дн. = 309,09 грн.

2. Сума компенсації за 12 к. дн. невикористаної відпустки:

309,09 грн × 12 к. дн. = 3709,08 грн.

## ПЕРЕД ЗВІЛЬНЕННЯМ ВІДПРАЦЬОВАНО МЕНШЕ 10 МІСЯЦІВ

### Дні, які потрібно компенсувати

Повертаємося до абз. 2 п. 6 Порядку № 346, де сказано, що в разі відпрацювання до звільнення менше 10 місяців, дні, які потрібно компенсувати, визначаються пропорційно до відпрацьованого часу (з розрахунку тривалості щорічної основної відпустки за кожний відпрацьований місяць: 5,6; 4,2 і 2,8 к. дн.— за тривалості щорічної основної відпустки, відповідно, 56; 42 і 28 к. дн.). Також пам'ятаємо, що нам потрібно поррахувати окремо зароблені дні щорічної основної відпустки до 31.12.2023 та з 01.04.2024.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Тут мається на увазі, що з моменту прийняття на роботу

до моменту звільнення пройшло менше 10 місяців. Якщо працівник працює не перший рік, але його останній робочий рік менший від 10 місяців, то, визначаючи дні, що підлягають компенсації, застосовуємо загальні правила (див. розділ вище).



**Приклад 2 (відпрацьовано повні місяці).**

Вчителя прийняли на роботу з 01.09.2023. Він звільняється 31.03.2024. У цьому періоді немає днів, які потрібно виключити із відпускного стажу. Згідно з додатком до Порядку № 346 вчитель має право на щорічну основну відпустку тривалістю 56 к. дн.

<sup>4</sup> На розрахунковий період припадає 29 лютого 2024 року.

1. Рахуємо **загальну** кількість днів відпустки, що підлягають компенсації. За повністю відпрацьовані 7 місяців (з 01.09.2023 по 31.03.2024) учителю належить:  $7 \text{ міс.} \times 5,6 \text{ к. дн.} = 39,2 \text{ к. дн.} \approx 39 \text{ к. дн.}$  щорічної основної відпустки.

2. Розраховуємо кількість днів заробленої щорічної основної відпустки за робочий рік, який відпрацьовано неповністю (**окремо** за робочі періоди: з 01.09.2023 по 31.12.2023 (4 місяці) та з 01.01.2024 по 31.03.2024 (3 місяці)):

- за частину робочого року з 01.09.2023 по 31.12.2023:  $4 \text{ міс.} \times 5,6 \text{ к. дн.} = 22,4 \text{ к. дн.} \approx 22 \text{ к. дн.};$
- за частину робочого року з 01.01.2024 по 31.03.2024:  $3 \text{ міс.} \times 5,6 \text{ к. дн.} = 16,8 \text{ к. дн.} \approx 17 \text{ к. дн.}$

Отже, загальна кількість днів відпустки, що підлягають компенсації, яку отримали внаслідок окремого розрахунку з проведенням округлень, дорівнює загальній кількості днів, яку розраховано без розподілу на періоди ( $22 + 17 = 39$ ).



**Приклад 3 (відпрацьовано декілька днів).** Педагога прийняли на роботу 01.03.2024. Він звільняється 19.03.2024. У цьому періоді немає днів, які потрібно виключити з відпускного стажу. Згідно з додатком до Порядку № 346 педагог має право на щорічну основну відпустку тривалістю 42 к. дн.

У законодавчих нормах такий розрахунок не врегульовано. На нашу думку, найбільш логічним буде такий розрахунок: оскільки 4,2 к. дн. належать за відпрацьований місяць, то в разі відпрацювання неповного місяця тривалість рахуємо **пропорційно календарним дням місяця**, який відпрацьовано неповністю і за який рахуємо дні відпустки. Отже, працівник має право на компенсацію відпустки за роботу з 1 по 19 березня 2024 року тривалістю **3 к. дн.** :  $4,2 \text{ к. дн.} \times \frac{31 \text{ к. дн. березня}}{31 \text{ к. дн. березня}} = 2,57 \text{ к. дн.} \approx 3 \text{ к. дн.}$

Зверніть увагу, що в цьому випадку окремий розрахунок не потрібен, адже всі дні відпустки набуто після 01.01.2024.



**Приклад 4 (відпрацьовано декілька місяців та днів).** Педагога прийняли на роботу за строковим трудовим договором з 13.11.2023 по 22.03.2024. У цьому періоді

немає днів, які потрібно виключити із відпускного стажу. Згідно з додатком до Порядку № 346 педагог має право на щорічну основну відпустку тривалістю 56 к. дн.

**По-перше,** рахуємо **загальну** кількість днів відпустки, що підлягають компенсації.

1. Згідно з абз. 2 п. 6 Порядку № 346 за кожний повний відпрацьований місяць педагог заробив 5,6 к. дн. У цьому випадку є три повністю відпрацьовані місяці — грудень 2023 року, січень та лютий 2024 року. Тож за них зароблено  $5,6 \text{ к. дн.} \times 3 = 16,8 \text{ к. дн.}$  відпустки.

2. Працівник заробив за відпрацьовані неповні місяці:

- листопад 2023 року:  $5,6 \text{ к. дн.} \times \frac{30 \text{ к. дн. листопада}}{30 \text{ к. дн. листопада}} = 3,36 \text{ к. дн.};$
- березень 2024 року:  $5,6 \text{ к. дн.} \times \frac{31 \text{ к. дн. березня}}{31 \text{ к. дн. березня}} = 3,97 \text{ к. дн.}$

3. Підсумовуємо зароблену педагогом відпустку за відпрацьовані дні та місяці:  $16,8 \text{ к. дн.} + 3,36 \text{ к. дн.} + 3,97 \text{ к. дн.} = 24,13 \text{ к. дн.} \approx 24 \text{ к. дн.}$

**По-друге,** розраховуємо кількість днів заробленої щорічної основної відпустки за робочий рік, який відпрацьовано неповністю (**окремо** за робочі періоди: з 13.11.2023 по 31.12.2023 та з 01.01.2024 по 22.03.2024).

1. За частину робочого року з 13.11.2023 по 31.12.2023 (1 повний місяць грудень і 18 к. дн. листопада):

- $1 \text{ міс.} \times 5,6 \text{ к. дн.} = 5,6 \text{ к. дн.};$
- $5,6 \text{ к. дн.} \times \frac{30 \text{ к. дн. листопада}}{30 \text{ к. дн. листопада}} = 3,36 \text{ к. дн.}$

2. Підсумовуємо зароблену педагогом відпустку за відпрацьовані дні та місяці **по 31.12.2023**:  $5,6 \text{ к. дн.} + 3,36 \text{ к. дн.} = 8,96 \text{ к. дн.} \approx 9 \text{ к. дн.}$

3. За частину робочого року з 01.01.2024 по 22.03.2024 (2 повні місяці (січень та лютий) і 22 к. дн. березня):

- $2 \text{ міс.} \times 5,6 \text{ к. дн.} = 11,2 \text{ к. дн.};$
- $5,6 \text{ к. дн.} \times \frac{31 \text{ к. дн. березня}}{31 \text{ к. дн. березня}} = 3,97 \text{ к. дн.}$

4. Підсумовуємо зароблену педагогом відпустку за відпрацьовані дні та місяці **з 01.01.2024**:  $11,2 \text{ к. дн.} + 3,97 \text{ к. дн.} = 15,17 \text{ к. дн.} \approx 15 \text{ к. дн.}$

Отже, загальна кількість днів відпустки, що підлягають компенсації, яку отримали внаслідок окремого розрахунку з проведенням округлень, дорівнює загальній кількості днів,

яка розрахована без розподілу на періоди (9 + 15 = 24).

**Розмір компенсації** Тут теж все стандартно — за правилами *Порядку № 100*, про які ми говорили в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 44/2023, с. 6 та с. 15.



**Приклад 5.** Продовжуючи приклад 4, розраховуємо компенсацію за невикористану відпустку:

- 9 к. дн. за період з 13.11.2023 по 31.12.2023;
- та 15 к. дн. за період з 01.01.2024 по 22.03.2024.

Загальна сума виплат, що їх включають до розрахунку компенсації за невикористану відпустку, за періоди:

- з 01.12.2023 по 31.12.2023 — 7880,40 грн;
- з 01.12.2023 по 29.02.2024 — 27028,32 грн.

Кількість календарних днів у розрахункових періодах відпрацьовано повністю.

**По-перше**, частину відпустки (9 к. дн.),

яку набуто по 31.12.2023, оплачуємо з огляду на виплати за місяці 2023 року. Оскільки працівник був прийнятий на роботу з 13.11.2023, то РП — **грудень 2023 року**<sup>5</sup>. Загальна кількість календарних днів у РП — 31, святкових та неробочих днів немає.

**1.** Середньоденна зарплата:

7880,40 грн : 31 к. дн. = 254,21 грн.

**2.** Сума компенсації за 9 к. дн. невикористаної відпустки:

254,21 грн × 9 к. дн. = 2287,89 грн.

**По-друге**, частину відпустки (15 к. дн.), яку набуто з 01.01.2024, оплачуємо з огляду на виплати за останні 12 місяців, що передують місяцю виплати компенсації. Оскільки працівник пропрацював **менше року**, то РП — грудень 2023 року – лютий 2024 року. Загальна кількість календарних днів у розрахунковому періоді — 91<sup>6</sup>, святкових та неробочих днів немає.

**1.** Середньоденна зарплата:

27028,32 грн : 91 к. дн. = 297,01 грн.

**2.** Сума компенсації за 15 к. дн. невикористаної відпустки:

297,01 грн × 15 к. дн. = 4455,15 грн.

## ПЕРЕД ЗВІЛЬНЕННЯМ ВІДПРАЦЬОВАНО МЕНШЕ РОКУ, АЛЕ БІЛЬШЕ 10 МІСЯЦІВ

**Дні, які потрібно компенсувати** Згідно з абз. 2 п. 6 *Порядку № 346*, якщо педагог перед звільненням пропрацював **більше 10 місяців**, то компенсація виплачується за невикористані дні щорічної основної відпустки з розрахунку **повної її тривалості**. Наприклад, якщо вчитель пропрацював 11 місяців, то в разі звільнення йому має бути виплачена грошова компенсація за 56 к. дн. щорічної основної відпустки і ніякого розрахунку робити не потрібно.

І ніби кількість днів відпустки, що підлягають компенсації, в цьому випадку зрозуміла. Однак не забуваймо, що нам потрібно **розділити** ці дні на зароблені по 31.12.2023 та з 01.01.2024. А як це зробити — правильної відповіді не містить ані *Порядок № 346*, ані *Порядок № 100*. Тож поміркуймо.



**Варіант 1.** За **формулою**, яку наведено на с. 18 цього номера. Однак формула передбачає розрахунок днів відпустки, що підлягають компенсації пропорційно кількості календарних днів, що їх зараховують до відпускового стажу, які припали на робочий рік. В нашому випадку немає взаємозв'язку між відпусковим стажем та кількістю днів відпустки, що підлягають компенсації, — ми вже знаємо загальний результат, на який маємо вийти.



**Варіант 2.** За кожний повний відпрацьований місяць рахувати по 5,6; 4,2 і 2,8 к. дн. набутої відпустки. Однак це **неправильно**. Наприклад, педагог відпрацював 11 повних місяців (8 місяців по 31.12.2023 та 3 місяці з 01.01.2024), а повна тривалість відпустки, яку потрібно компенсувати, становить 56 к. дн. Маємо таке: по 31.12.2023 зароблено 5,6 к. дн. × 8 міс. = 44,8 ≈ 45 к. дн., а з 01.01.2024 зароблено 5,6 к. дн. × 3 міс. = 16,8 ≈ 17 к. дн. В сумі виходить, що ми маємо компенсувати 45 к. дн. + 17 к. дн. = 62 к. дн. відпустки. І це не похибка в 1 к. дн. внаслідок округлень, а суттєва різниця. Тож цей варіант взагалі **не підходить**.



**Варіант 3.** Пропонуємо виконати **пропорційний розрахунок**. Цей варіант, на нашу думку, надасть **точний результат**.

**Крок 1.** Рахуємо кількість календарних днів в робочому періоді до дня звільнення.

**Крок 2.** Щоб дізнатися, скільки днів потрібно компенсувати окремо за період по 31.12.2023 та з 01.01.2024, складаємо **пропорцію**. Щоб вам було простіше рахувати, ми інтегрували її в формулу:

$$КД = 3 \times КД_ч : КД_р,$$

де **3** — загальна кількість календарних днів відпустки, яку компенсуватимете (56; 42 або 28 к. дн.);


<sup>5</sup> Якщо працівник пропрацював менше року, тоді середню зарплату обчислюють з огляду на виплати за фактично відпрацьований час: з 1 числа місяця після оформлення на роботу до 1 числа місяця, в якому виплачують компенсацію за невикористану відпустку (абз. 3 п. 2 *Порядку № 100*).

<sup>6</sup> На розрахунковий період припадає 29 лютого 2024 року.



**КД<sub>ч</sub>** — кількість календарних днів в частині робочого року (по 31.12.2023 або з 01.01.2024);

**КД<sub>з</sub>** — загальна кількість календарних днів з моменту прийняття на роботу по дату звільнення.

 **Приклад 6.** Педагога прийняли на роботу з 01.05.2023. Він звільняється 20.03.2024. У цьому періоді немає днів, які потрібно виключити із відпускнуго стажу. Згідно з додатком до Порядку № 346 педагог має право на щорічну основну відпустку тривалістю 56 к. дн.

З 01.05.2023 по день звільнення педагог відпрацював більше 10 місяців.

**1.** Рахуємо кількість календарних днів у робочому періоді до дня звільнення:

- з 1 травня по 31 грудня 2023 року — 245 к. дн.;
- з 1 січня по 20 березня 2024 року — 80 к. дн.

Всього з 01.05.2023 по день звільнення: 245 к. дн. + 80 к. дн. = **325 к. дн.**

**2.** Тобто за відпрацьовані 325 к. дн. потрібно компенсувати 56 к. дн. відпустки. Щоб дізнатися, скільки днів потрібно компенсувати окремо за період з 01.05.2023 по 31.12.2023 та з 01.01.2024 по 20.03.2024, скористаємося формулою, наведеною вище:

- за частину робочого року з 01.05.2023 по 31.12.2023: 56 к. дн. × 245 к. дн. : 325 к. дн. = 42,22 к. дн. ≈ 42 к. дн.;
- за частину робочого року з 01.01.2024 по 20.03.2024: 56 к. дн. × 80 к. дн. : 325 к. дн. = 13,78 к. дн. ≈ 14 к. дн.

Отже, загальна кількість днів відпустки, що підлягають компенсації, яку отримали внаслідок окремого розрахунку, дорівнює загальній кількості днів, яку потрібно компенсувати (42 + 14 = 56).

**Розмір компенсації** Тут теж все стандартно — за правилами *Порядку № 100*, про які ми говорили в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 44/2023, с. 6 та с. 15.



**Приклад 7.** Продовжуючи приклад 6, розрахуємо компенсацію за невикористану відпустку:

- 42 к. дн. за період з 01.05.2023 по 31.12.2023;
- та 14 к. дн. за період з 01.01.2024 по 20.03.2024.

Загальна сума виплат, які включаються до розрахунку компенсації за невикористану відпустку, за періоди:

- з 01.05.2023 по 31.12.2023 — 72810,40 грн;
- з 01.05.2023 по 29.02.2024 — 94923,92 грн.

Кількість календарних днів у розрахункових періодах відпрацьовано повністю.

**По-перше,** частину відпустки (42 к. дн.), яку набуто по 31.12.2023, оплачуємо з огляду на виплати за місяці 2023 року. Оскільки працівник був прийнятий на роботу з 01.05.2023, то РП — **травень–грудень 2023 року**. Загальна кількість календарних днів у РП — 245, святкових та неробочих днів немає.

**1.** Середньоденна зарплата:

72810,40 грн : 245 к. дн. = 297,19 грн.

**2.** Сума компенсації за 42 к. дн. невикористаної відпустки:

297,19 грн × 42 к. дн. = 12481,98 грн.

**По-друге,** частину відпустки (14 к. дн.), яку набуто з 01.01.2024, оплачуємо з огляду на виплати за останні 12 місяців, що передують місяцю виплати компенсації. Оскільки працівник пропрацював **менше року**, то РП — травень 2023 року – лютий 2024 року. Загальна кількість календарних днів у розрахунковому періоді — 305<sup>7</sup>, святкових та неробочих днів немає.

**1.** Середньоденна зарплата:

94923,92 грн : 305 к. дн. = 311,23 грн.

**2.** Сума компенсації за 14 к. дн. невикористаної відпустки:

311,23 грн × 14 к. дн. = 4357,22 грн.

**Б**

<sup>7</sup>  
На розрахунковий період припадає 29 лютого 2024 року.



## ЗАСТУПНИК ДИРЕКТОРА З АДМІНІСТРАТИВНО-ГОСПОДАРСЬКОЇ РОБОТИ ЦЕНТРУ КУЛЬТУРИ ТА ДОЗВІЛЛЯ: ЧИ МАЄ ПРАВО НА НАДБАВКУ ЗА ВИСЛУГУ РОКІВ?

Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»



До штатного розпису Центру культури та дозвілля введено посаду заступника директора з адміністративно-господарської роботи. Чи має право такий працівник на надбавку за вислугу років відповідно до Порядку № 1026?

1

Закон України  
«Про культуру»  
від 14.12.2010 № 2778-VI.

2

Примірні штатні  
нормативи клубних  
закладів, центрів  
народної творчості,  
парків культури та від-  
починку та інших  
культурно-освітніх  
центрів і установ дер-  
жавної та комунальної  
форми власності сфери  
культури, затверджені  
наказом Мінкуль-  
тури від 20.09.2011  
№ 767/0/16-11.

Згідно з п. 5 ч. 1 ст. 1 Закону про культуру **закладом культури** є юридична особа, основною діяльністю якої є діяльність у сфері культури, або структурний підрозділ юридичної особи, функції якого полягають у провадженні діяльності у сфері культури. З огляду на зазначене Центр культури та дозвілля є **закладом культури**.

Окремо штатних нормативів для Центрів культури і дозвілля не затверджено, тому щодо цього питання можна орієнтуватися на *Примірні штати № 767*<sup>2</sup>. Зазначений документ передбачає введення посади заступника директора з адміністративно-господарської роботи до штатного розпису обласних, районних та міських клубних закладів. Втім, оскільки цей документ має рекомендаційний характер, то зазначена посада може бути введена і в інших закладах за рішенням засновника.

**Надбавка** Питання читача виникло не просто так. Річ у тому, що постановою КМУ від 09.12.2015 № 1026 затверджено:

- *Порядок виплати працівникам державних і комунальних клубних закладів, парків культури та відпочинку, центрів (будинків) народної творчості, центрів культури та дозвілля, інших культурно-освітніх центрів доплати за вислугу років* (далі — *Порядок № 1026*);
- *Перелік посад працівників державних і комунальних клубних закладів, парків культури та відпочинку, центрів (будинків) народної творчості, центрів культури та дозвілля, інших культурно-освітніх центрів, які мають право на виплату доплати за вислугу років, допомоги для оздоровлення та матеріальної допомоги для вирішення соціаль-*

*но-побутових питань* (далі — *Перелік № 1026*).

Згідно з п. 1 Порядку № 1026 ним визнається механізм виплати доплати за вислугу років працівникам, визначеним у *Переліку № 1026*. В цьому *Переліку* сказано, таке.

**ЦИТАТА.** «Директор (завідувач) клубного закладу, парку культури та відпочинку, центру (будинку) народної творчості, центру культури та дозвілля, іншого культурно-освітнього центру, його заступники; завідувач філіалу (центру), атракціону, театру (літнього), його заступники; начальник (завідувач) відділу (сектору) з основних видів діяльності\*, його заступники».

(витяг із *Переліку № 1026*)

Отже, якщо читати *Перелік № 1026* буквально, то всі заступники директора Центру культури та дозвілля мають право на надбавку за вислугу років, у тому числі й заступник з адміністративно-господарської роботи. Не стало глибоко копати в цьому питанні й МКІП. Зокрема, в листі від 14.02.2024 № 1130/В-261/24-ЗВГ у відповідь на наш запит фахівці міністерства процитували *Перелік № 1026*. З відповіді можна зробити висновок, що заступники директора закладу культури мають право на надбавку за вислугу років.

**ЦИТАТА.** «Міністерство культури та інформаційної політики України розглянуло <...> звернення <...> стосовно виплати доплати за вислугу років, і в межах компетенції повідомляє.

Порядок виплати доплати за вислугу років затверджено постановою Кабіне-

ту Міністрів України від 09 грудня 2015 р. № 1026 «Питання виплати працівникам державних і комунальних клубних закладів, парків культури та відпочинку, центрів (будинків) народної творчості, центрів культури та дозвілля, інших культурно-освітніх центрів доплати за вислугу років, допомоги для оздоровлення та матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань» (далі — постанова № 1026).

Крім того, постановою № 1026 затверджено Перелік посад працівників державних і комунальних клубних закладів, парків культури та відпочинку, центрів (будинків) народної творчості, центрів культури та дозвілля, інших культурно-освітніх центрів, які мають право на виплату доплати за вислугу років, допомоги для оздоровлення та матеріальної допомоги для вирішення соціально-побутових питань.

Відповідно до абзацу першого зазначеного Переліку заступники директора клубного закладу, парку культури та відпочинку, центру (будинку) народної творчості, центру культури та дозвілля, іншого культурно-освітнього центру мають право на зазначені вище виплати».

(витяг із листа МКІП від 14.02.2024 № 1130/В-261/24-ЗВГ)

Але ми б радили тут бути більш обачними. Пояснимо.

Згідно зі ст. 29 Закону про культуру заробітна плата **працівника у сфері культури**, педагогічного працівника закладу освіти сфери культури складається з посадового окладу (тарифної ставки), надбавки за почесне звання, доплат за науковий ступінь, **вислугу років** залежно від стажу роботи в державних і комунальних закладах культури, закладах освіти сфери культури, інших надбавок та доплат, премій, винагород за творчу діяльність, передбачених законодавством.

**Працівники у сфері культури**, педагогічні працівники закладів освіти сфери культури, які працюють у державних і комунальних закладах культури, **мають право** на допомогу для оздоровлення під час надання щорічної

відпустки в розмірі посадового окладу, а також на матеріальну допомогу для вирішення соціально-побутових питань та **доплату за вислугу років** у розмірах і порядку, що встановлюються Кабінетом Міністрів України. Таким документом, зокрема, є постанова КМУ від 09.12.2015 № 1026.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Як бачимо, всі ці гарантії встановлено «**працівникам у сфері культури**». Своєю чергою, п. 18 ч. 1 ст. 1 Закону про культуру визначено, що **працівник культури (працівник у сфері культури)** — це професійний творчий працівник або працівник закладу культури чи інша фізична особа, **яка провадить діяльність у сфері культури**. А п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону про культуру визначає, що **діяльність у сфері культури (культурна діяльність)** — це творча, господарська, наукова, бібліотечна, інформаційна, музейна, освітня, культурно-дозвіллева та розважальна діяльність, спрямована на створення, тиражування, розповсюдження, демонстрування, популяризацію, збереження і використання культурних благ та культурних цінностей для задоволення культурних потреб громадян.

Вважаємо, що з огляду на зазначені визначення заступник директора з адміністративно-господарської роботи НЕ є працівником у сфері культури і НЕ здійснює діяльність у сфері культури.

Тож можемо зробити висновок, що в *Переліку № 1026 йдеться виключно про заступників із числа працівників у сфері культури*, адже постанову КМУ від 09.12.2015 № 1026 розроблено на виконання ст. 29 Закону про культуру, і вона є підзаконним актом та не має суперечити зазначеній статті. А ст. 29 Закону про культуру, як ми зазначили вище, гарантує встановлення надбавки за вислугу років виключно працівникам у сфері культури, до яких заступник директора з адміністративно-господарської роботи Центру культури і дозвілля, на наш погляд, **не належить**.

Б