

■ БУХГАЛТЕРІЯ: ■ ■ БЮДЖЕТ ■

№ 15 (451)

квітень 2023 року

**ПЕРЕМОГА
ЗА НАМИ!
ВСЕ БУДЕ
УКРАЇНА!**



Код передплатника для консультацій у квітні 2023 року – 1137

**СТРІЧКА НОВИН** 3**ЕКСПРЕС-ВІДПОВІДІ****3 позначкою «терміново»**Залишки бензину, придбаного для генератора:
чи можна використати на інші цілі? 5Робота в системі кримінально-виконавчої служби:
чи зараховується до стажу держслужби? 5Працівник (водій) їде у відрядження на службовому автомобілі:
чи відшкодувати добові? 6(роз'яснення НАДС від 07.04.2023 р. № 166-р/з
та від 07.04.2023 р. № 165-р/з)**ДОКУМЕНТИ ТА КОМЕНТАРІ***Нормативно-правові акти***Бухоблік***Євгенія Нікітіна***Оновлено порядок заповнення реквізиту
«Призначення платежу» в платіжках
на сплату податків та ЄСВ** 10

(коментар до наказу МФУ від 22.03.2023 р. № 148)

**СТАТТІ****Бухоблік***Анна Петренко, Любов Крута***Обліковуємо комп'ютерні програми** 12Наразі важко уявити собі роботу як бухгалтера, так й інших фахівців без
допомоги спеціальних комп'ютерних програм. Тому і питання їх обліку
час від часу виникають. У статті розглянемо цю тему детальніше.

(лист МФУ від 17.02.2017 р. № 31-11420-07-10/4538)

**ЗВОРОТНИЙ ЗВ'ЯЗОК****ПДВ***Алла Головка***Орендодавець — платник ПДВ,
а балансоутримувач — ні:
чи «накручувати» ПДВ
на суму авансового внеску?** 17Орендодавцем передано в оренду орендарю частину нерухомого майна,
що перебуває на балансі органу виконавчої влади (балансоутриму-вач). Відповідно до договору оренди орендодавець отримує від орендаря
авансовий внесок орендної плати, який у розмірі 50% такого внеску
та суми ПДВ перераховується балансоутримувачу. У подальшому балансоутримувач
самостійно виставлятиме орендарю рахунки на загальну суму орендної плати.
При цьому орендодавець зареєстрований платником ПДВ, а балансоутримувач
та орендар не є платниками ПДВ. Чи нараховувати ПДВ на суму авансового внеску?(індивідуальна податкова консультація ДПСУ
від 03.11.2022 р. № 1825/ІПК/99-00-21-03-02-05)**Трудові відносини***Алла Головка***Медпрацівники: дію категорії продовжили
на рік у квітні 2022 року, термін сплив —
чи можна продовжити ще на рік?** 20У квітні 2022 року в лікарня закінчився термін дії посвідчення про кваліфікаційну
категорію. За наказом керівника його продовжено на 1 рік. Наразі у квітні 2023 року
цей термін закінчується. Чи слід продовжити термін дії кваліфікаційної категорії
ще на 1 рік?

(лист МОЗ від 10.04.2023 р. № 22-04/17/679/ЗПІ-23//1277)

Бухоблік*Алла Головка, Любов Крута***Ноутбук + програмне забезпечення отримано
від благодійників: як обліковувати?** 22Установа отримала ноутбуки, офісний пакет Microsoft Office, антивірус як
благодійну допомогу. Як здійснити облік таких цінностей?**Запаси***Алла Головка, Любов Крута***Опалювальний сезон закінчено:
що робити зі шлаком кам'яного вугілля?** 25Наша установа в зимовий період здійснює опалення приміщень кам'яним
вугіллям. Після його спалення залишається шлак (приблизно 6–7 кг на місяць).
Чи потрібно оприбутковувати такий шлак та як правильно це зробити?**ДОВІДКОВА ІНФОРМАЦІЯ****Заклади освіти***Алла Головка***Результати атестації педагогів:
питання-відповіді** 29У цьому матеріалі надамо відповіді на найпоширеніші запитання, пов'язані з
визначенням результатів атестації педагогічних працівників.(листи МОН від 26.06.2017 р. № 2.3-1492, від 21.04.2021 р. № 4.5/928-21
та від 17.05.2017 р. № 1/11-4738)**ПЕРЕДПЛАТНИКА ДЛЯ КОНСУЛЬТАЦІЙ
У КВІТНІ 2023 РОКУ****1137**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 395Рестраційне свідоцтво:
КВ №20040-9840Р від 01.07.2013 р.Передплатний індекс:
українська мова **68905**

Ціна договірна

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»

ЗМІНИ ДО ЗАГАЛЬНИХ ПРАВИЛ ЕТИЧНОЇ ПОВЕДІНКИ ДЕРЖАВНИХ СЛУЖБОВЦІВ ТА ПОСАДОВИХ ОСІБ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Наказом НАДС від 13.03.2023 р. № 37-23 внесено зміни до Загальних правил етичної поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затверджених наказом НАДС від 05.08.2016 р. № 158 (далі — Загальні правила № 158).

Зміни передбачають **заборону** в поведінці державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування **мобінгу (цькування)**, а також закріплюють протидію цьому явищу на державній службі та службі в органах місцевого самоврядування.

Так, новими абз. 8, 9 п. 3 розд. II Загальних правил № 158 встановлено, що державні службовці та посадові особи

місцевого самоврядування повинні протидіяти мобінгу (цькуванню), вживати заходи, спрямовані на запобігання та припинення мобінгу (цькування), а також заходи щодо відновлення порушених внаслідок мобінгу (цькування) прав.

Керівники державних органів, органів місцевого самоврядування чи їх структурних підрозділів мають сприяти створенню комфортної психологічної атмосфери в трудовому колективі та не допускати випадків мобінгу (цькування).

Наказ № 37-23 набрав чинності з дня його офіційного опублікування — **11.04.2023 р.**

ДОБРОВІЛЬНА ТА МІСЦЕВА ПОЖЕЖНА ОХОРОНА: ЗАТВЕРДЖЕНО ПОРЯДКИ

Добровільна Постановою КМУ від 07.04.2023 р. № 314 затверджено *Порядок утворення та функціонування пожежно-рятувальних підрозділів для забезпечення добровільної пожежної охорони*. Він визначає механізм утворення та функціонування пожежно-рятувальних підрозділів для забезпечення добровільної пожежної охорони (далі — пожежно-рятувальні підрозділи).

1. Пожежно-рятувальні підрозділи можуть утворюватися:

органами місцевого самоврядування — із числа осіб, які постійно проживають на відповідній території;

громадськими організаціями — із числа членів таких організацій;

суб'єктами господарювання, іншими юридичними особами — із числа їх працівників.

2. Пожежно-рятувальні підрозділи можуть утворюватися як юридичні особи або їх відокремлені підрозділи незалежно від підрозділів державної, відомчої чи місцевої пожежної охорони.

3. З метою забезпечення добровільної пожежної охорони РМ АРК, місцеві державні адміністрації, органи місцевого самоврядування, громадські об'єднання, суб'єкти господарювання, інші юридичні особи та громадяни можуть здійснювати матеріально-технічне забезпечення пожежно-рятувальних підрозділів та безоплатно надавати їм у користування будівлі, споруди, приміщення, транспортні засоби, засоби зв'язку та інше необхідне майно.

3. Фінансування і матеріально-технічне забезпечення пожежно-рятувальних підрозділів може здійснюватися

також за рахунок інших не заборонених законодавством джерел.

4. Приміщення, засоби зв'язку, пожежна техніка, інше майно, а також кошти, що в установленому порядку надходять від юридичних та фізичних осіб (благодійна та гуманітарна допомога, членські внески, плата за надання послуг) для забезпечення діяльності пожежно-рятувальних підрозділів, підлягають обліку та використанню згідно із законодавством.

5. Координація та контроль діяльності пожежно-рятувальних підрозділів здійснюються суб'єктами, які утворили такі підрозділи, та територіальними органами ДСНС.

Місцева Постановою КМУ від 07.04.2023 р. № 315 затверджено *Порядок утворення та функціонування пожежно-рятувальних підрозділів для забезпечення місцевої пожежної охорони*. Він визначає механізм утворення та функціонування пожежно-рятувальних підрозділів для забезпечення місцевої пожежної охорони (далі — пожежно-рятувальні підрозділи).

1. Пожежно-рятувальні підрозділи утворюються органами місцевого самоврядування за погодженням із ДСНС або його територіальними органами з метою захисту життя і здоров'я населення, територій і об'єктів від пожеж, підтримання належного рівня пожежної безпеки в населених пунктах.

2. Основними завданнями пожежно-рятувальних підрозділів є забезпечення пожежної безпеки, запобігання виникненню пожеж та нещасним випадкам під час пожеж, гасіння пожеж, проведення аварійно-рятувальних

та інших невідкладних робіт, а також надання допомоги в ліквідації наслідків інших надзвичайних ситуацій.

3. Пожежно-рятувальні підрозділи можуть утворюватися як юридичні особи або їх відокремлені підрозділи.

4. Фінансування та матеріально-технічне забезпечення пожежно-рятувальних підрозділів здійснюються за рахунок коштів місцевих бюджетів та інших джерел, не заборонених законодавством.

У разі коли в населеному пункті, розташованому на території однієї територіальної громади та з'єднаному з населеними пунктами іншої територіальної громади під'їзними шляхами загального користування, утворено пожежно-рятувальний підрозділ, який здатний виконувати завдання за призначенням на території населених пунктів іншої територіальної громади, на якій відсутні такі підрозділи, у відповідних місцевих бюджетах можуть

передбачатися видатки на матеріально-технічне забезпечення таких підрозділів у рамках співробітництва відповідно до *Закону України «Про співробітництво територіальних громад»*.

5. Приміщення, засоби зв'язку, техніка, інше майно, а також кошти, що в установленому порядку надходять від юридичних та фізичних осіб (благодійна і гуманітарна допомога, плата за надання послуг тощо) для забезпечення діяльності пожежно-рятувального підрозділу, підлягають обліку та використанню згідно із законодавством.

6. Координація та контроль діяльності пожежно-рятувального підрозділу здійснюються органом місцевого самоврядування, що його утворив, та територіальним органом ДСНС.

Постанови № 314 та № 315 набрали чинності **12.04.2023 р.**

ОНОВЛЕНА ФОРМА АВАНСОВОГО ЗВІТУ: ОПРИЛЮДНЕНО ПРОЄКТ

Мінфін на офіційному сайті (<https://mof.gov.ua/> → «Законодавство» → «Проекти нормативних актів» → «Проекти нормативних актів у 2023 р.») оприлюднив проєкт наказу, яким передбачено внесення змін до форми *Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт* та Порядку його складання. Зміни пов'язані з прийняттям *Закону України від 12.01.2023 р. № 2888-IX* (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 11/2023, с. 3). Проєктом, зокрема, передбачено затвердити в новій редакції:

- форму Звіту про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт (далі — Звіт);

- Порядок складання Звіту про використання коштів/електронних грошей, виданих на відрядження або під звіт.

Також проєктом пропонується:

- розширити можливості використання для підписання Звіту різних видів підпису (власноруч або з використанням електронного цифрового підпису);

- узгодити термінологію Звіту з термінологією *Закону України «Про платіжні послуги» від 30.06.2021 р. № 1591-IX*, а саме: замінити термін «платіжні доручення» на «платіжні інструкції»;

- оптимізувати кількість підписів, необхідних для забезпечення підтвердження фінансово-господарської операції відповідальними особами.

Щойно проєкт буде прийнято і він набере чинності, ми обов'язково розберемо новації на сторінках газети «Бухгалтерія: бюджет».



3 ПОЗНАЧКОЮ «ТЕРМІНОВО»

Залишки бензину, придбаного для генератора: чи можна використати на інші цілі?



Селищна рада закупила бензин за КЕКВ 2275 для роботи генераторів. Але згодом світло перестали вимкнувати, тому бензин залишився. Чи можна його використовувати для роботи мотокоси для косіння трави? Сумніви в тому, що для цих цілей бензин придбається за іншим кодом — КЕКВ 2210.

Ситуація, що виникла взимку з електроенергією через удари окупантів по інфраструктурі, змусила багато установ переглянути свої видатки та придбати генератори (чи скористатись подарованими, переданими) і подбати про їх заправку бензином. Дійсно, у разі придбання бензину для роботи генераторів видатки необхідно здійснювати за **КЕКВ 2275** «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг». Це передбачено *п.п. 1 п.п. 2.2.7.5 Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом МФУ від 12.03.2012 р. № 333* (детальніше див. у газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 47–48/2022, с. 44).

Втім, достовірно передбачити, скільки знадобиться бензину в умовах воєнного стану, ракетних атак чи бойових дій, досить складно. Загрози лишаються і зараз, попри повернення енергосистеми в норму останнім часом. Між тим, і термін зберігання бензину за новими вимогами не повинен перевищувати одного року. Тож, якщо потреби у використанні генератора (наприклад, через подовження світлового дня чи завершення опалювального сезону тощо) в установі точно немає, то логічно постає питання подальшої долі пального.

Якщо відповідати формально, то, загалом, припускатись таких ситуацій не слід, адже в Казначействі вже нічого не виправиш. Як же вчинити?

По-перше, можна повернути пальне постачальнику з поверненням ним коштів.

По-друге, можна за рішенням місцевої ради (або виконкому) передати залишки бензину іншій підвідомчій установі, яка їх використовує за КЕКВ 2275.

По-третє, якщо перші два варіанти не застосовні, то можливе використання бензину за КЕКВ 2275, але на інші цілі. Нагадаємо, що зворотню ситуацію ДКСУ розглядало в листі від 09.12.2022 р. № 15-12-12/17828 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 47–48/2022, с. 45), відповідаючи на запитання щодо можливості використати залишки бензину, придбаного за КЕКВ 2210, для роботи генератора. Однак дозвіл на зміну напрямку використання бензину варто оформити рішенням місцевої ради (або виконкому).

Людмила Линник, юрист газети

Робота в системі кримінально-виконавчої служби: чи зараховується до стажу держслужби?



Чи зараховується до стажу держслужби період роботи з 01.06.2014 р. по 01.05.2016 р. на посадах у слідчому ізоляторі спеціалістів, які не мали спеціальних звань?

Стаж державної служби розраховується згідно зі *ст. 46 Закону України «Про державну службу» від 10.12.2015 р. № 889-VIII* (далі — *Закон про держслужбу*) та відповідним порядком, затвердженим КМУ.

Зазначимо, що раніше стаж держслужби обчислювали відповідно до *Порядку обчислення стажу державної служби, затвердженого постановою КМУ від 03.05.1994 р. № 283* (далі — *Порядок № 283*). Але з набранням чинності 01.05.2016 р. *Законом про держслужбоданий Порядок* втратив чинність. Тому стаж держслужби за періоди роботи (служби):

- **до 01.05.2016 р.** обчислюють відповідно до старого *Порядку № 283* (п. 8 розд. XI *Закону про держслужбу*);



- **з 01.05.2016 р.** — відповідно до нового *Порядку обчислення стажу державної служби, затвердженого постановою КМУ від 25.03.2016 р. № 229*, який прийнято на виконання *Закону про держслужбу*.

Це свого часу підкреслило НАДС у листі від 10.08.2017 р. № 7031/13-17 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 23/2019, с. 31) та підтверджує зараз у *Роз'ясненні від 07.04.2023 р. № 166-р/з* (див. с. 7).

Пунктом 2 Порядку № 283 визначено, що до стажу державної служби зараховується робота (служба), зокрема:

	<ul style="list-style-type: none"> • на посадах керівних працівників і спеціалістів державних органів колишніх УРСР та інших республік, а також колишнього СРСР згідно з додатком, зокрема, в органах виконання покарань (спеціалісти, які не мають спеціальних звань); • на посадах спеціалістів органів виконання покарань, які не мають спеціальних звань; • на посадах спеціалістів кримінально-виконавчої системи (виправно-трудова установа, слідчі ізолятори, інспекції виправних робіт), які не мають спеціальних звань; • на посадах спеціалістів кримінально-виконавчої системи (установи виконання покарань, слідчі ізолятори, підрозділи кримінально-виконавчої інспекції), які не мають спеціальних звань; • на посадах спеціалістів Державної кримінально-виконавчої служби (установи виконання покарань, слідчі ізолятори, підрозділи кримінально-виконавчої інспекції), які не мають спеціальних звань. <p>Визначення відповідних органів у такому разі слід шукати:</p> <ul style="list-style-type: none"> • до 31.12.2004 р. включно — у <i>ст. 5, 12 та 13 Виправно-трудового кодексу України від 23.12.1970 р. № 3325-УП</i> (втратив чинність); • з 01.01.2004 р. — у <i>ст. 11 Кримінально-виконавчого кодексу України від 11.07.2003 р. № 1129-IV</i> (далі — <i>КВК</i>). <p>Відповідно до <i>ч. 2 ст. 11 КВК</i> установами виконання покарань є: арештні доми, кримінально-виконавчі установи, спеціальні виховні установи (далі — виховні колонії), слідчі ізолятори у випадках, передбачених цим Кодексом.</p> <p>Враховуючи викладене, НАДС у <i>Роз'ясненні від 07.04.2023 р. № 165-р/з</i> (див. с. 8) дійшло висновку, що до набрання чинності <i>Законом про держслужбу</i> періоди роботи на посадах спеціалістів слідчих ізоляторів, які не мали спеціальних звань, зараховуються до стажу державної служби.</p> <p>А от періоди служби в Державній кримінально-виконавчій службі осіб, які мають спеціальні звання, до стажу державної служби зараховуються лише з 20 липня 2005 року (дати набрання чинності <i>Законом України «Про Державну кримінально-виконавчу службу України» від 23.06.2005 р. № 2713-IV</i>). Про це йдеться в <i>Роз'ясненні НАДС від 07.04.2023 р. № 166-р/з</i> (див. с. 7).</p> <p style="text-align: right;"><i>Людмила Линник, юрист газети</i></p>
--	--

Працівник (водій) їде у відрядження на службовому автомобілі: чи відшкодувати добові?

<p> Працівник їде у відрядження на службовому автомобілі.</p> <p>Чи потрібно йому відшкодувати добові? У зв'язку зі змінами в порядку оподаткування витрат на відрядження як підтвердити фактичну кількість днів перебування у відрядженні? Якщо проїзних документів у цьому випадку немає, чеків на придбання пального також немає, бо пальне водій отримує в установі перед початком відрядження.</p>	<p>Інструкція № 59 Усі особливості добових витрат під час службового відрядження визначає <i>Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом МФУ від 13.03.1998 р. № 59</i> (далі — <i>Інструкція № 59</i>). Відповідно до <i>п. 4 розд. II Інструкції № 59</i> добові виплачуються за кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі. При цьому сума добових визначається згідно з наказом (розпорядженням) керівника та відповідними первинними документами (<i>абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59</i>). Враховуючи <i>абз. 1 п. 14 розд. I Інструкції № 59</i>, розуміємо, що йдеться про підтвердні документи, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат.</p> <p>При цьому згідно з <i>абз. 2 п. 7 розд. I Інструкції № 59</i> дата на транспортному квитку (вибуття транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника) має збігатися з датою вибуття працівника у відрядження згідно з наказом про відрядження.</p> <p> ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Отже і раніше в разі відрядження на службовому авто були питання, адже в <i>абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59</i> йдеться не тільки про наявність наказу, а ще і про відповідні первинні документи (яких при відрядженні на службовому авто може не бути).</p>
--	--

Зміни до ПКУ Законом України від 12.01.2023 р. № 2888-IX було внесено зміни до п. 170.9 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі — ПКУ), які набрали чинності **01.04.2023 р.** (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 11/2023, с. 3). Нагадаємо, що п. 170.9 ПКУ визначає не порядок виплати добових чи відшкодування витрат, а **питання оподаткування ПДФО** доходів у вигляді коштів, отриманих на службове відрядження.

Згідно з абз. 3 п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ **фактична кількість днів** перебування у відрядженні визначається згідно з **наказом про відрядження** за наявності одного чи декількох **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).

Погодимось, норма прописана неоднозначно. Тим більше у разі відрядження на службовому авто (і його заправляють в установі, тобто пальне не придбавається в поїздки). Але зазначимо таке.

По-перше, якщо відбувається поїздка в службових справах (не важливо — до іншого населеного пункту чи за місцем роботи) на службовому авто **протягом робочого дня**, то такі поїздки, на наш погляд, можна **оформляти як службові (робочі) поїздки, а не відрядження**. А тому оформлюють подорожній лист та за потреби формують маршрутний лист переміщень. І питання із застосуванням п.п. 170.9.1 ПКУ не виникає взагалі. При цьому витрати на паливно-мастильні матеріали — це не що інше, як витрати на господарські потреби — на утримання (обслуговування) такого службового авто.

Хочете оформити саме службове відрядження при поїздки протягом дня? Тоді складніше з підтвердними документами. Для водія, вважаємо, підтвердним документом може бути подорожній лист. А от якщо у відрядження їде керівник (водій за кермом), то для нього є проблема. Звісно, ви можете реанімувати і такий документ, як посвідчення на відрядження, але не завжди є можливість проставити в ньому відмітки.

По-друге, якщо **поїздка в інший населений пункт вже на 2 дні та більше**, то в такому разі слід оформлювати відрядження. Але ж тоді будуть і підтвердні документи, за якими можна визначити фактичну кількість днів відрядження, наприклад, це рахунки на проживання.

Пальне А як компенсувати вартість пального, див. у консультації «Працівник їде у відрядження на власному авто: чи можна компенсувати вартість пального?» у газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 16/2021, с. 26.

 Людмила Балла, експерт газети

ДОКУМЕНТИ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ

Щодо зарахування до стажу державної служби періодів проходження служби в Державній кримінально-виконавчій службі особами, які мають спеціальні звання

Роз'яснення від 07.04.2023 р. № 166-р/з

Відповідно до пункту 3 частини третьої статті 13 Закону України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII «Про державну службу» (далі — Закон № 889-VIII) НАДС роз'яснює.

Стаж державної служби обчислюється відповідно до статті 46 Закону № 889-VIII та Порядку обчислення стажу державної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 року № 229.

Крім того, пунктом 8 Розділу XI «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 889-VIII передбачено, що стаж державної служби за періоди роботи (служби) до набрання чинності Законом № 889-VIII обчислюється у порядку та на умовах, установлених на той час законодавством.

Стаж державної служби до набрання чинності Законом № 889-VIII обчислювався відповідно до Порядку обчислення

стажу державної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 травня 1994 року № 283 (далі — Порядок № 283), додатка до нього та інших нормативно-правових актів.

Пунктом 3 Порядку № 283 було передбачено, що до стажу державної служби включається час проходження служби в Державній кримінально-виконавчій службі. Порядок № 283 вказаною нормою було доповнено постановою Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2006 року № 1074.

Водночас згідно з частиною першою статті 6 Закону України від 23 червня 2005 року № 2713-IV «Про Державну кримінально-виконавчу службу України» (далі — Закон № 2713-IV), що набрав чинності з 20 липня 2005 року, Державна кримінально-виконавча служба України відповідно до закону здійснювала правозастосовні та правоохоронні функції і складалася з центрального органу виконавчої влади з питань виконання покарань зі спеціальним статусом, його територіальних органів управління, кримінально-виконавчої інспекції, установ виконання покарань, слідчих ізоляторів, воєнізованих формувань, навчальних закладів, закладів охорони здоров'я, підприємств установ виконання покарань, інших підприємств, установ і організацій, створених для забезпечення виконання завдань Державної кримінально-виконавчої служби України (у редакції станом на 20 липня 2005 року).

Державна кримінально-виконавча служба України відповідно до закону здійснює правозастосовні та правоохоронні функції і складається з центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері виконання кримінальних покарань, його територіальних органів управління, кримінально-виконавчої інспекції, установ виконання

покарань, слідчих ізоляторів, воєнізованих формувань, навчальних закладів, закладів охорони здоров'я, підприємств установ виконання покарань, інших підприємств, установ і організацій, створених для забезпечення виконання завдань Державної кримінально-виконавчої служби України (у редакції, що діє з 12 грудня 2012 року).

Відповідно до частини першої та абзацу першого частини другої статті 14 Закону № 2713-IV до персоналу Державної кримінально-виконавчої служби України належать особи рядового і начальницького складу (далі — особи рядового і начальницького складу кримінально-виконавчої служби), спеціалісти, які не мають спеціальних звань, та інші працівники, які працюють за трудовими договорами в Державній кримінально-виконавчій службі України (далі — працівники кримінально-виконавчої служби).

Служба в Державній кримінально-виконавчій службі України є державною службою особливого характеру, яка полягає у професійній діяльності придатних до неї за станом здоров'я і віком громадян України. Час проходження служби в Державній кримінально-виконавчій службі України зараховується до страхового стажу, стажу роботи за спеціальністю, а також до стажу державної служби відповідно до закону.

Враховуючи викладене, до набрання чинності Законом № 889-VIII періоди служби в Державній кримінально-виконавчій службі осіб, які мають спеціальні звання, до стажу державної служби зараховуються лише з 20 липня 2005 року.

Окремо повідомляємо, що роз'яснення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади мають лише інформаційний характер і не встановлюють правових норм.

Голова Наталія АЛЮШИНА

НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ДЕРЖАВНОЇ СЛУЖБИ

Щодо зарахування до стажу державної служби періодів роботи на посадах керівних працівників і спеціалістів органів виконання покарань, які не мали спеціальних звань

Роз'яснення від 07.04.2023 р. № 165-р/з

Відповідно до пункту 3 частини третьої статті 13 Закону України від 10 грудня 2015 року № 889-VIII «Про державну службу» (далі — Закон № 889-VIII) НАДС роз'яснює.

Стаж державної служби обчислюється відповідно до статті 46 Закону № 889-VIII та Порядку обчислення стажу державної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2016 року № 229.

Крім того, пунктом 8 Розділу XI «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 889-VIII передбачено, що стаж

державної служби за періоди роботи (служби) до набрання чинності Законом № 889-VIII обчислюється у порядку та на умовах, установлених на той час законодавством.

Стаж державної служби до набрання чинності Законом № 889-VIII обчислювався відповідно до Порядку обчислення стажу державної служби, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 3 травня 1994 року № 283 (далі — Порядок № 283), додатка до нього та інших нормативно-правових актів.

Пунктом 2 Порядку № 283 було встановлено, що до стажу державної служби зараховується робота (служба):

- на посадах керівних працівників і спеціалістів державних органів колишніх УРСР та інших республік, а також колишнього СРСР згідно з додатком, зокрема, в органах виконання покарань (спеціалісти, які не мають спеціальних звань) (у редакції станом на 28 грудня 1994 року);
- на посадах спеціалістів органів виконання покарань, які не мають спеціальних звань (у редакції станом на 28 грудня 1994 року);
- на посадах спеціалістів кримінально-виконавчої системи (виправно-трудова установа, слідчі ізолятори, інспекції виправних робіт), які не мають спеціальних звань (у редакції станом на 06 травня 2001 року);
- на посадах спеціалістів кримінально-виконавчої системи (установи виконання покарань, слідчі ізолятори, підрозділи кримінально-виконавчої інспекції), які не мають спеціальних звань (у редакції станом на 26 травня 2004 року);
- на посадах спеціалістів Державної кримінально-виконавчої служби (установи виконання покарань, слідчі ізолятори, підрозділи кримінально-виконавчої інспекції), які не мають спеціальних звань (у редакції станом на 1 серпня 2006 року).

Відповідно до частини першої статті 5 Виправно-трудового кодексу України від 23 грудня 1970 року № 3325-VII, який втратив чинність 1 січня 2004 року (далі — ВТК України):

- вироки судів до позбавлення волі і виправних робіт без позбавлення волі виконувалися виправно-трудовами установами і органами Міністерства внутрішніх справ України (у редакції станом на 16 січня 1993 року);
- вироки судів до позбавлення волі і виправних робіт без позбавлення волі виконувалися виправно-трудовами установами і органами Державного департаменту України з питань виконання покарань (у редакції станом на 12 січня 1999 року).

Частинами першою та третьою статті 12 ВТК України було встановлено, що виправно-трудовами установами, які виконують покарання у вигляді позбавлення волі, були виправно-трудова колонія, тюрми і виховно-трудова колонія.

Виправно-трудова колонія була основним видом виправно-трудова установа для тримання засуджених до позбавлення волі, які досягли повноліття.

Згідно зі статтею 13 ВТК України:

- виправно-трудова колонія поділялася на колонії-поселення для осіб, які вчинили злочини з необережності, колонії-поселення для осіб, які вчинили умисні злочини, колонії-поселення для осіб, які твердо стали на шлях ви-

правлення, колонії загального режиму, посиленого режиму, суворого режиму, особливого режиму (у редакції станом на 01 жовтня 1985 року);

- виправно-трудова колонія поділялася на колонії-поселення для осіб, які вчинили злочини з необережності, колонії-поселення для осіб, які вчинили умисні злочини, колонії загального режиму, посиленого режиму, суворого режиму, особливого режиму (у редакції станом на 11 січня 2001 року).

Відповідно до статті 11 Кримінально-виконавчого кодексу України від 11 липня 2003 року № 1129-IV, який набрав чинності 1 січня 2004 року, (далі — КВК України):

- органами виконання покарань були: центральний орган виконавчої влади з питань виконання покарань, його територіальні органи управління, кримінально-виконавча інспекція (частина перша у редакції станом на 1 січня 2004 року);
- органами виконання покарань були: центральний орган виконавчої влади, що реалізував державну політику у сфері виконання кримінальних покарань, його територіальні органи управління, кримінально-виконавча інспекція (частина перша у редакції станом на 12 грудня 2012 року);
- установами виконання покарань були арештні дома, кримінально-виконавчі установи, спеціальні виховні установи (далі — виховні колонії) (частина друга у редакції станом на 01 січня 2004 року);
- установами виконання покарань є: арештні дома, кримінально-виконавчі установи, спеціальні виховні установи (далі — виховні колонії), слідчі ізолятори у випадках, передбачених КВК України (частина друга у редакції, що діє з 7 травня 2014 року);

Кримінально-виконавчі установи поділяються на кримінально-виконавчі установи відкритого типу (далі — виправні центри) і кримінально-виконавчі установи закритого типу (далі — виправні колонії) (частина третя).

Враховуючи викладене, до набрання чинності Законом № 889-VIII періоди роботи на посадах керівних працівників і спеціалістів в органах виконання покарань, а також на посадах спеціалістів Державної кримінально-виконавчої служби (установи виконання покарань, слідчі ізолятори, підрозділи кримінально-виконавчої інспекції), які не мали спеціальних звань, зараховуються до стажу державної служби.

Окремо повідомляємо, що роз'яснення міністерств, інших центральних органів виконавчої влади мають лише інформаційний характер і не встановлюють правових норм.

Голова Наталія АЛЮШИНА

Б

 Бухоблік


ОБНОВЛЕНО ПОРЯДОК ЗАПОВНЕННЯ РЕКВІЗИТУ «ПРИЗНАЧЕННЯ ПЛАТЕЖУ» В ПЛАТІЖКАХ НА СПЛАТУ ПОДАТКІВ ТА ЄСВ

Євгенія Нікітіна,

консультант газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до наказу МФУ «Про затвердження Порядку заповнення реквізиту "Призначення платежу" платіжної інструкції під час сплати (стягнення) податків, зборів, митних, інших платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, внесення авансових платежів (передоплати), грошової застави, а також у разі їх повернення» від 22.03.2023 р. № 148)

1
Порядок заповнення реквізиту «Призначення платежу» розрахункових документів на переклад у разі сплати (стягнення) податків, зборів, платежів на бюджетні рахунки та/або єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на небюджетні рахунки, а також на єдиний рахунок, затверджений наказом МФУ від 24.07.2015 р. № 666.

Усі платники податків знають, наскільки важливо правильно заповнити платіжку на перерахування податків, зборів, ЄСВ. І напевно найцікавіший реквізит — це «**Призначення платежу**». Щоб його заповнити, потрібно вивчити цілу інструкцію. *Порядок № 666*, який править у цій царині ще з 2015 року, встановлює дуже вигадливі правила. Так, цей реквізит має містити 7 (а в деяких випадках аж до 14) обов'язкових полів, відокремлених одне від одного розділовими знаками. І помилок тут краще не припускати, оскільки вони можуть призвести до зарахування коштів на неналежні бюджетні/небюджетні рахунки, нарахування платникам відповідних сум штрафних (фінансових) санкцій і пені (у зв'язку з відсутністю сплати на належні рахунки) та необхідності повернення таких коштів у майбутньому.

Нарешті з метою нормативного врегулювання та осучаснення механізму сплати (стягнення) податків, зборів, митних, інших платежів, ЄСВ, а також спрощення податкового адміністрування коментованим наказом затверджено новий *Порядок заповнення реквізиту «Призначення платежу» платіжної інструкції під час сплати (стягнення) податків, зборів, митних, інших платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, внесення авансових платежів (передоплати), грошової застави, а також у разі їх повернення* (далі — *Порядок № 148*).

⚠ ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Коментований наказ набрав чинності з **01.04.2023 р.** (окрім п. 3, який набере чинності з **01.07.2023 р.** та передбачає втрату чинності *Порядком № 666*).

Таким чином, встановлено «перехідний період», який триватиме з **01.04.2023 р. до 01.07.2023 р.** Протягом цього періоду паралельно діятимуть і *Порядок № 666*, і *Порядок № 148*. Тобто заповнювати реквізит «Призначення платежу» в платіжках **можна поки що й по-старому**. А вже починаючи з 01.07.2023 р. заповнюватимемо обов'язково тільки за новими правилами.

Що ж змінилося? Відповідно до *Порядку № 148* у загальних випадках під час сплати податків, зборів, митних, інших платежів, ЄСВ, внесення авансових платежів (передоплати), грошової застави на бюджетні/небюджетні/єдиний/депозитний рахунки платник у реквізиті «Призначення платежу» платіжної інструкції **заповнює всього 2 поля**:

Поле 1. «Код виду сплати». Його слід обрати з Переліку кодів видів сплати, які використовуються платниками, згідно з *додатком 1 до Порядку № 148* (далі — *Перелік*). Більшість кодів, що їх найчастіше використовують платники, залишилися незмінними (наприклад, «101» — Сплата суми податків, зборів, платежів, єдиного внеску; «140» — Сплата коштів у рахунок погашення податкового боргу/заборгованості з єдиного внеску/грошових зобов'язань тощо).

📌 НЮАНС. У разі, якщо платник при сплаті податків, зборів, платежів, ЄСВ, **що адмініструються ДПС**, не зазначив код виду сплати або зазначив код, який відсутній у *Переліку*, вважається, що платник сплатив грошове зобов'язання/єдиний внесок за кодом виду сплати «**101**» (п. 4 розд. II *Порядку № 148*).

Поле 2. «Додаткова інформація запису». У цьому полі платник у довільній формі зазначає інформацію щодо переказу коштів.



ВАЖЛИВО! З нового: установи, які проводять діяльність на підставі ліцензії та/

або спеціального дозволу, зазначають інформацію щодо звітного (податкового) періоду, за який сплачуються податкові зобов'язання, та дозвільного документа (вид дозвільного документа, номер, дата).

Приклади заповнення реквізиту «Призначення платежу» по-старому та по-новому

Напрямок перерахування	Реквізит «Призначення платежу» по-старому (відповідно до Порядку № 666)	Реквізит «Призначення платежу» по-новому (відповідно до Порядку № 148)
Податкове зобов'язання із земельного податку за 2023 рік	*;101;22112211 ¹ ; земельний податок за 2023 рік	101 земельний податок за 2023 рік
Податкове зобов'язання з екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами за I квартал 2023 року	*;101;22112211; екологічний податок за I квартал 2023 року	101 екологічний податок за I квартал 2023 року за дозволом від 13.05.2019 р. № 6528 ²
Сплата ЄСВ, нарахованого на суму заробітної плати за березень 2023 року	*;101;22112211; ЄСВ, нарахований на суму заробітної плати за березень 2023 року	101 ЄСВ, нарахований на суму заробітної плати за березень 2023 року

¹ Відповідно до вимог Порядку № 666 у полі 3 реквізиту «Призначення платежу» слід зазначити податковий номер платника. Помилки в цьому полі мають неприємні наслідки, оскільки до відповідної інтегрованої картки платника податківці розносять платежі за податковим номером платника, зазначеним в полі «Призначення платежу», а не за полем платіжного доручення «Код платника» (категорія 129.04 ЗІР). Тобто, навіть якщо в платіжці правильно зазначили реквізит «Код платника», а в призначенні платежу припустилися помилки, система прийматиме виключно такий помилковий номер. **Зверніть увагу:** новий Порядок № 148 взагалі не передбачає зазначення податкового номера платника в реквізиті «Призначення платежу» платіжної інструкції.

² Якщо установа здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, то відповідно до Закону України «Про охорону атмосферного повітря» від 16.10.1992 р. № 2707-XII вона має отримати на це відповідний **дозвіл**. У цьому разі згідно з Порядком № 148 у полі 2 реквізиту «Призначення платежу» обов'язково слід зазначити інформацію щодо звітного (податкового) періоду, за який сплачуються податкові зобов'язання, **та відповідного дозвільного документа**.

²
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Насамкінець зазначимо також, що окремі особливості заповнення реквізиту «Призначення платежу» під час сплати коштів на єди-

ний рахунок (для платників, які обрали таку опцію, запропоновану ст. 35¹ ПКУ²) передбачено в п. 6 розд. II Порядку № 148. ⁵



ОБЛІКОВУЄМО КОМП'ЮТЕРНІ ПРОГРАМИ

Анна Петренко, Любов Крута,
експерти газети «Бухгалтерія: бюджет»

Наразі важко уявити собі роботу як бухгалтера, так й інших фахівців без допомоги спеціальних комп'ютерних програм. Тому і питання їх обліку час від часу виникають. У статті розглянемо цю тему детальніше.

КОМП'ЮТЕРНА ПРОГРАМА: ЩО ЦЕ?

Визначення наведено в п. 26 ст. 1 нового *Закону про авторські права*¹, а саме: **комп'ютерна програма** — це набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи в будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером (настільним комп'ютером, ноутбуком, смартфоном, ігровою приставкою, смарт-телевізором тощо), які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату, зокрема **операційна система, прикладна програма**, виражені у вихідному або об'єктному кодах.

Зауважимо, що **операційна система** фактично є невіддільною від комп'ютера, тобто без неї комп'ютер взагалі працювати не зможе, тоді як **прикладні програми** (це, зокрема, і програми автоматизації бухобліку) можна вважати відокремленими від комп'ютера — без них машина цілком може експлуатуватися.

ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Але якщо комп'ютер придбався для виконання специфічних завдань, для чого недостатньо стандартних програм, і не передбачається його перенаштування для інших цілей, то такою ж невіддільною, як і операцій-

на система, може стати і якась програма. Наприклад, у комп'ютер, який залучено в систему відеоспостереження/контролю доступу до установи, має бути встановлено спеціальне програмне забезпечення для обробки, збирання інформації з пов'язаного обладнання (камер, датчиків тощо). Таке специфічне програмне забезпечення можна вважати невіддільним, якщо цей комп'ютер планується використовувати тільки для цілей відеоспостереження/контролю доступу.

Комп'ютерні програми є об'єктами авторського права (п. 16 ч. 1 ст. 6 *Закону про авторські права*)² і охороняються законом так само, як і літературні твори, а тому установи мають використовувати лише ліцензійні продукти. Частина програм, необхідних для функціонування комп'ютера, може встановлювати сам постачальник (хоча може і продавати «чистим»), а решту працівники установи інсталиють вже самостійно, виходячи зі своїх потреб. Порядок обліку загалом залежить і від цього факту. Також є дві точки зору на облік власне окремо придбаних активів. Тому розглянемо все по порядку.

ПРОГРАМИ, ВІДОКРЕМЛЕНІ ВІД КОМП'ЮТЕРА

Бухгалтерський підхід З точки зору бухобліку, комп'ютерна програма має всі шанси бути визнаною нематеріальним активом (далі — НМА). Нагадаємо, що НМА — це **немонетарний** актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований (п. 4 розд. І НС 122³).

У свою чергу, у п. 1 розд. ІІ НС 122 і п. 1 розд. ІІ МР з обліку НМА⁴ зазначено, що нематеріальний актив визнається активом при **одночасному** виконанні таких умов:

- його можна **ідентифікувати** (нацстандарту цей термін не характеризують,

а от відповідно до абз. «б» параграфу 12 МСБО 38 «Нематеріальні активи»⁵ ідентифікувати — означає виділити чи відокремити від суб'єкта держсектору і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти; до того ж актив може виникати внаслідок договірних або інших юридичних прав, що також дає змогу ідентифікувати його);

- існує імовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має **потенціал корисності** (наприклад, дохід

¹ Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 01.12.2022 р. № 2811-ІХ.

² Те ж саме — об'єкт інтелектуального права (ст. 420 ЦКУ).

³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом МФУ від 12.10.2010 р. № 1202.

⁴ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11.

⁵ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 р. Вважаємо, що зважати на позицію, зазначену в МСБО, доцільно, оскільки при створенні «наших» нацстандартів за основу бралися саме МСБО.

від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу);

- **вартість** може бути достовірно визначена (вартість можна завжди визначити ціною придбання та доведення до придатного для використання стану).



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Якщо ж хоча б одна з цих умов не виконується, то підстав для зарахування комп'ютерної програми до числа активів немає, а витрати на її придбання визнаються фактичними видатками (п. 11 розд. II НС 122).

Юридичний підхід Поряд з цим ще в «до-нацстандартні часи» Казначейство, яке на той час роз'яснювало порядок бухобліку, надавало Рекомендації (див. лист ДКУ від 17.09.2007 р. № 3.4-04/2055-10882), за якими при відображенні в обліку комп'ютерних програм необхідно звертати увагу на юридичну природу об'єкта. Що це означає? А те, що для обрання КЕКВ і подальшого порядку обліку важливим є те, **які саме майнові права отримує установа в разі придбання об'єкта: виключні чи невиключні.**

Нагадаємо: відповідно до ст. 1108 ЦКУ **виключне право** (виключна та одинична ліцензія) видається лише одному ліцензіату і передбачає можливість **самостійно користуватися** програмою і **видавати дозвіл на користування** іншим. Зазвичай таке право установа має на самостійно розроблені програми або розроблені їй на замовлення.

Невиключне право (невиключна ліцензія) надає тільки **право користування** програмним забезпеченням. Установі надходить таке право, коли вона придбаває примірники програм для поточних потреб. Так, наприклад, якщо програмні продукти, які використовуються для автоматизації бухобліку (Medoc, MS Office та ін), придбавають лише з правом **їх користування**, то в складі НМА вони обліковуються **не повинні**.

Із введенням нацстандартів повноваження тлумачити бухоблік перейшло до Мінфіну. А Мінфін в абз. 2 п. 4 розд. II МР з обліку НМА та листі від 17.02.2017 р. № 31-11420-07-10/4538 (див. с. 16) продовжує ту ж саму риторику: на облік у складі НМА беруться придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктом НМА **після відчуження їх (прав) від колишніх власників** та визначення його вартості.

Передання невиключних прав не передбачає відчуження, тож, імовірно, Мінфін натя-

кає на те, що виключні права є на НМА, а плата за невиключні підлягає віднесенню на витрати відповідного періоду на підставі п. 11 розд. II НС 122, який наводить у листі далі.



ЦИТАТА. «Якщо актив не відповідає вказаним критеріям визнання нематеріального активу, то витрати, пов'язані з його придбанням (створенням), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом». (п. 11 розд. II НС 122)

У продовження попередньої думки Мінфін в абз. 2 п. 16 розд. II МР з обліку НМА рекомендує «об'єкт нематеріальних активів, **отриманий в користування**» обліковувати ліцензіату **на позабалансовому рахунку**. А періодичні платежі за таке право користування ця норма рекомендує включати до витрат звітного періоду.

Тобто протягом строку експлуатації невиключних прав, окрім того, що ліцензійні платежі відображають як витрати, ще варто на позабалансі відобразити загальну суму платежів, що очікується до сплати протягом періоду користування цими правами. Те, що Мінфін у п. 16 розд. II МР з обліку НМА говорить саме про невиключні права з абз. 2, не очевидно (виключні права також передбачають користування). Але ми такий висновок зробили, керуючись абз. 1 цього пункту, де роз'яснюють ситуацію «навпаки» — коли установа передає певні об'єкти в користування і зберігає собі виключні права (тобто передає невиключні), НМА залишається на балансі. Відповідно, за цією логікою, коли отримуємо невиключні права, НМА не створюємо.

Крім того, у Порядку застосування Плану рахунків **7**:

- рахунок 12 «Нематеріальні активи» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух **НМА, які контролюються** установою. Критерій контролю має виконуватися для всіх активів (не тільки НМА). Нагадаємо, що активи — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. До речі, п. 13 МСБО 38 «Нематеріальні активи» щодо цього має таку позицію: вважається, що установа контролює об'єкт, тоді, коли має повноваження отримувати майбутні економічні виго-

6
Цивільний кодекс
України від 16.01.2003 р.
№ 435-IV.

7
Порядок застосування
Плану рахунків
бухгалтерського обліку
в державному секторі,
затверджений наказом
МФУ від 29.12.2015 р.
№ 1219.

8
План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203.

- ди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід;
- на позабалансовому субрахунку 013 «Орендовані нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів» обліковуються **отримані в користування НМА**, зокрема авторське право та суміжні з ним права, за користування якими сплачується роялті.



ДО ВІДОМА. Визначення роялті для суб'єктів держсектору, наведене у п. 4 розд. I НП(С)БО 124 «Доходи»: це платежі, одержані як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктом права інтелектуальної власності.

Отже, Мінфін як послідовник Держказначейства «просуває» саме такий підхід до обліку комп'ютерних програм: якщо установа має невиключне право на комп'ютерну програму (тільки право користування), то сплачені за це роялті є **фактичними видатками** на утримання установи, а сама програма обліковується **на позабалансовому рахунку**. Зауважимо бухгалтерам: якщо ж в умовах договору (ліцензії) зазначено виключне право, тобто установа може контролювати використання і поширення програми, то є всі підстави **капіталізувати витрати, створюючи об'єкт НМА**. І, як правило, у разі купівлі програми установі переходять тільки невиключні права, а тому в обліку мають відображатися витрати; тоді як, створюючи програму, установа отримує виключні права і може в обліку формувати актив.

Водночас, за визначенням НМА, наведеним у НС 122, всі комп'ютерні програми справедливо можна **вважати активом**.



ДО ВІДОМА. Отже, є обґрунтовані **два варіанти** (зазначимо лише про всяк випадок, що НС 122 має статус нормативно-правового акта, а МР з обліку НМА таким не є, це лише роз'яснення Мінфіну). **Який обирати — вирішувати вам.**

Облік Якщо програму **визнано НМА**, то вона підлягає обліку на **субрахунку 1211**

«Авторські і суміжні права». Строком корисного використання такого активу може бути **строк дії ліцензії**. Якщо ліцензія не обмежена строком, то таким строком може бути, наприклад, очікуваний період експлуатації до моменту морального старіння програми.

Відповідно, віднесення первісної вартості на витрати буде реалізовано через механізм амортизації. Також варто зауважити, що відповідно до *Плану рахунків*⁸ та *Порядку його використання* створення об'єктів необоротних активів має відбуватися за рахунок цільового фінансування.

Зарахування на баланс об'єктів НМА здійснюється на підставі Акта введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (т. ф. № НА-1). При цьому первісна вартість формується відповідно до п. 4 розд. II НС 122.

Якщо ж вартість придбання невиключної ліцензії вирішено **визнавати витратами**, то оприбутковувати програму **не потрібно**, але й списати всю суму одночасно вважаємо не правильним. Такі витрати стосуються не тільки поточного звітнього періоду, а й всього строку використання ліцензії. Тож у разі, коли він «розтягується» на декілька звітних періодів, на нашу думку, в обліку доречно відобразити **витрати майбутніх періодів (субрахунок 2911)**. При цьому звітним періодом слід вважати щонайбільше квартал, оскільки проміжна фінзвітність подається саме за квартал.



Приклад 1. Установа 15.02.2023 р. придбала програму «М.Е.Дос» разом з ліцензією **на один рік**.

Включити всю вартість програми у витрати I кварталу було б не зовсім правильно, оскільки фактично ці кошти також сплачені за право використовувати програму і в II, III, IV кварталах 2023 року, та ще й у 2024 році. Тому вважаємо за необхідне в першому кварталі списати лише частину вартості, що припадає на лютий–березень 2023 року (тобто 2/12 частини загальної суми витрат), і в подальшому визнавати витрати не рідше, ніж щокварталу у відповідній частці витрат.

ПРОГРАМИ, НЕВІДДІЛЬНІ ВІД КОМП'ЮТЕРА

Сам по собі — без програмного забезпечення — комп'ютер працювати не може, а тому на момент придбання такий основний засіб може бути укомплектований операцій-

ною системою, яка також, як ми зазначали, є комп'ютерною програмою (так звана OEM-версія програмного забезпечення). І в цьому випадку однозначно йдеться лише про користу-

вання, без додаткових можливостей розповсюджувати програму. Вартість цієї послуги можуть виділяти в документах на поставку, а можуть й зазначати загальною сумою в ціні комп'ютера. Що в такому разі робити з програмою: капіталізувати чи ні? Тут вже є обґрунтовані підстави піти **третім шляхом**: вартість програми, яка є невіддільною від комп'ютера, може бути **включена в первісну вартість комп'ютера**. Чому? **По-перше**, інстальована програма не може бути перенесена на інший прилад, **по-друге**, такий

формат передбачає виключно користування, без надання додаткових прав, **по-третє**, операційні системи зазвичай надаються в безстрокове користування. Тут навіть можна аргументувати тим, що без неї комп'ютер не готовий до експлуатації, а тому витрати на її встановлення, безпосередньо пов'язані з приведенням основного засобу до стану, придатного до використання, відповідно до п. 5 розд. II НС 121⁹ **включаються до первісної вартості**. До речі, такий підхід сповідувало раніше і ДКУ в *Рекомендаціях*.

КЕКВ


Як відомо, за *Інструкцією № 333*¹⁰ класифікують видатки на поточні та капітальні, однак у випадку з комп'ютерними програмами проблем із вибором КЕКВ не повинно виникнути при жодному з шляхів обліку — на кожен варіант можна підібрати потрібний код, і навіть не один.

Право користування Так, видатки на придбання програмного забезпечення, на яке замовнику надається **тільки право користування** без права передачі самого програмного забезпечення та/або повноважень на його користування третім особам, здійснюються за **КЕКВ 2240** «Оплата послуг (крім комунальних)» (абз. 3 п.п. 12 п.п. 2.2.5 *Інструкції № 333*). На цьому акцентує увагу ДКСУ в *листі від 03.07.2013 р. № 17-08/1274-14820*. Зауважимо, що також за цим КЕКВ оплачують послуги зі встановлення та подальшого обслуговування програмного забезпечення. Одночасно п. 4 п.п. 2.6 *Інструкції № 333* пропонує проводити видатки на виплату роялті за **КЕКВ 2800** «Інші поточні видатки».

Тобто виходить, що плата за придбання невиключної ліцензії може бути проведена за будь-яким з двох КЕКВ, залежно від того, як ви будете називати її: роялті чи придбання права користування програмою. Хоча, як вже було сказано, роялті і є платою за право користування.

Передача прав Придбання програмного забезпечення з передачею виключних прав, а також створення програмного забезпечення за умови передачі майнових прав замовнику здійснюється тільки за **КЕКВ 3160** «Придбання землі та нематеріальних активів» (абз. 6, 7 та 9 п.п. 3.1.6 *Інструкції № 333*).

А встановлення операційної системи як складової комп'ютера може оплачуватися за тим самим КЕКВ, що і придбання основного засобу — **КЕКВ 3110** «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування» (п. 9 п.п. 3.1.1 *Інструкції № 333*) — **якщо оплата здійснюється за одним договором одним платежем разом з придбанням комп'ютера**. Підтвердження цієї думки є в *листі Держказначейства від 18.11.2016 р. № 16-08/336-19423*.

 **Приклад 2.** Установа 15.02.2023 р. придбала програму для бухобліку (5 робочих місць) на суму 20 000,00 грн. Термін дії ліцензії спливає 14.02.2024 р.

Розглянемо в таблиці обидва варіанти обліку: і як НМА (відповідно до «бухгалтерського підходу»), і як витрати (відповідно до «юридичного підходу»).

Облік витрат на придбання програмного продукту

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
Програма визнана в обліку як НМА					
1. Отримано цільове фінансування	2311, 2313	5411	2	Виписка з рахунку	20000,00
2. Оприбутковано придбану ліцензію на бухпрограму	1313	6211	6	Накладна, акт	20000,00
3. Програму введено в експлуатацію	1211	1313	17	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	20000,00

⁹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 12.10.2010 р. № 1202.

¹⁰ Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 12.03.2012 р. № 333.

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
4. Відображено зміни в капіталі	5411	5111	17	Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	20000,00
5. Нараховано амортизацію за перший квартал (операція в березні)	8014,8114	1413	17	Розрахунок амортизації	1666,67
Амортизацію починають нараховувати з наступного після введення в експлуатацію місяця, тобто за перший квартал амортизація нараховується тільки за березень: 20000,00 грн : 12 міс. × 1 міс. = 1666,67 грн					
Програма в обліку визнана витратами періоду					
1. Придбану ліцензію на бухгалтерську програму віднесено на витрати майбутніх періодів	2911	6211	6	Накладна, акт	20000,00
	013	—	16	Накладна, акт	20000,00
2. Відображено витрати за використання бухгалтерської програми в I кварталі (за лютий, березень: 1666,67 × 2 = 3333,34 грн)	8013,8113	2911	17	Бухгалтерська довідка	3333,34

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Щодо обліку комп'ютерних програм

Лист від 17.02.2017 р. № 31-11420-07-10/4538 (витяг)

<...>

Законодавство України про авторське право і суміжні права складається з відповідних норм Цивільного кодексу України, законів України «Про авторське право і суміжні права», «Про кінематографію», «Про телебачення і радіомовлення», «Про видавничу справу», «Про розповсюдження примірників аудіовізуальних творів, фонограм, відеограм, комп'ютерних програм, баз даних» та інших законів України, що охороняють особисті немайнові права та майнові права суб'єктів авторського права і суміжних прав.

Згідно з пунктом 1 розділу II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 (далі — Стандарт 122), нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена.

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

Відповідно до пункту 11 розділу II Стандарту 122, якщо актив не відповідає вказаним критеріям визнання нематеріальним активом, то витрати, пов'язані з його придбанням

(створенням), визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Пунктом 16 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11, передбачено, що об'єкт нематеріальних активів, наданий суб'єктом державного сектору, який є правовласником (ліцензіаром), в користування (при збереженні виключних прав на результат інтелектуальної діяльності), залишається на балансі правовласника (ліцензіара) із зазначенням в аналітичному обліку інформації про передачу цього об'єкта у користування іншій особі.

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

<...>

Директор Департаменту податкової,
митної політики та методології
бухгалтерського обліку
Юрій РОМАНЮК

Б

✍ ПДВ

**ОРЕНДОДАВЕЦЬ — ПЛАТНИК ПДВ, А БАЛАНСОУТРИМУВАЧ — НІ: ЧИ «НАКРУЧУВАТИ» ПДВ НА СУМУ АВАНСОВОГО ВНЕСКУ?**

Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»



Орендодавцем передано в оренду орендарю частину нерухомого майна, що перебуває на балансі органу виконавчої влади (балансоутримувач). Відповідно до договору оренди орендодавець отримує від орендаря авансовий внесок орендної плати, який у розмірі 50% такого внеску та суми ПДВ перераховується балансоутримувачу. У подальшому балансоутримувач самостійно виставлятиме орендарю рахунки на загальну суму орендної плати. При цьому орендодавець зареєстрований платником ПДВ, а балансоутримувач та орендар не є платниками ПДВ. Чи нараховувати ПДВ на суму авансового внеску?

АВАНСОВИЙ ВНЕСОК

Відповідно до пп. 80, 102, 121, 150 Порядку № 483 ¹ до укладення або в день підписання договору оренди орендар зобов'язаний сплатити **авансовий внесок**.

Розмір та порядок сплати мають бути передбачені проектом договору, опублікованим в оголошенні про передачу майна в оренду.

Так, згідно з п. 10 розд. I Примірного договору ² розмір авансового внеску залежить від строку і типу договору. Загалом авансовий внесок становить **2 орендні плати** (це коли договір укладений за результатами аукціону, або без аукціону, або йдеться про продовження договору оренди — за результатами проведення аукціону і переможцем є особа, яка на момент аукціону орендує це майно, або це продовження договору оренди без проведення аукціону).

Але є **два винятки**:

- якщо йдеться про продовження договору оренди за результатами проведення аукціону і переможцем є інша особа, ніж та, яка на момент аукціону орендує це майно, тоді авансовий внесок становить **6 орендних плат**;
- якщо строк договору менший, ніж два місяці, тоді розмір авансового орендного платежу становить **суму орендної плати за цей строк**.

Кошти зараховують на рахунок, вказаний орендодавцем у договорі, тобто на той самий рахунок, що призначений для орендної плати та інших платежів, передбачених договором.

Відповідно до пп. 80, 102, 121, 150 Порядку № 483 **орендодавець** зараховує авансовий

внесок **у рахунок майбутніх платежів орендаря з орендної плати** та перераховує його відповідно до пропорцій, що визначені:

- пп. 132, 133 Порядку № 483, — щодо державного майна;
- представницькими органами місцевого самоврядування, — щодо комунального майна.

Як розподіляється орендна плата між балансоутримувачем та відповідним бюджетом, ми розглядали в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 27/2021, с. 17.



ЦЕ ЦІКАВО. Строки перерахування орендодавцем сум авансового внеску, належних балансоутримувачу та бюджету, нормативно не визначені. ФДМУ в листі від 02.03.2021 р. № 10-16-4448 рекомендував регіональним відділенням ФДМУ перераховувати їх у держбюджет і балансоутримувачу одночасно із перерахуванням сум забезпечувального депозиту, тобто в десятиденний строк з дня надходження відповідних коштів на рахунок регіонального відділення. Орендодавці комунального майна також можуть послуговуватися цією схемою, або відповідні строки їм може визначити місцева рада.

Отже, по суті авансовий внесок — це гарантія, що на момент укладання договору орендар спроможний сплачувати оренду. А з механізму використання цих коштів виходить, що авансовий внесок є сплатою орендної плати наперед.

¹ Порядок передачі в оренду державного та комунального майна, затверджений постановою КМУ від 03.06.2020 р. № 483.

² Примірний договір оренди нерухомого або іншого окремого індивідуально визначеного майна, що належить до державної власності, затверджений постановою КМУ від 12.08.2020 р. № 820.

3
Податковий кодекс
України від 02.12.2010 р.
№ 2755-VI.

4
Господарський кодекс
України від 16.01.2003 р.
№ 436-IV.

Як вже було відзначено, суть авансового внеску — це попередня оплата за оренду. Своєю чергою, операції з оренди є **об'єктом оподаткування ПДВ** (п.п. «б» п. 185.1 ПКУ), оскільки за ПКУ оренда вважається послугою. Це підкреслюють і податківці в ІПК від 03.11.2022 р. № 1825/ІПК/99-00-21-03-02-05 (див. нижче).

ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Податкові зобов'язання при цьому визначає **саме балансоутримувач** майна, якщо він є платником ПДВ. Чи є в такому разі платником ПДВ орендодавець майна, значення не має.

Зауважимо, що *Примірний договір* передбачає визначити авансовий внесок як суму без ПДВ, але це не можна вважати індульгенцією. Це лише говорить, що в п. 10 договору оренди зазначають суму без ПДВ. Але якщо балансоутримувач — платник ПДВ, то додатково має бути вказано і про необхідність орендарю перерахувати суму цього податку. Нагадаємо: оскільки договір примірний, то допускається за взаємною згодою змінювати окремі його положення, доповнювати його зміст (ч. 4 ст. 179 ГКУ⁴).

Балансоутримувач — платник ПДВ

Балансоутримувач — платник ПДВ повинен визначити податкові зобов'язання з ПДВ **на всю суму авансового внеску**, передбачену проектом договору оренди. Тобто **НЕ** на частину такої суми, яка відповідно до *Порядку* № 483 перераховується такому балансоутримувачу, а на всю. На суму, що підлягає зарахуванню одразу в доходи бюджету, **також нараховують ПДВ**.

ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Орендодавець має перерахувати **повну** суму ПДВ балансоутримувачу (це доречно зафіксувати в договорі).

ПДВ

В ІПК від 03.11.2022 р. № 1825/ІПК/99-00-21-03-02-05 (див. нижче) податківці зазначають, що **платник ПДВ — балансоутримувач** майна має визначити податкові зобов'язання з ПДВ та скласти податкову накладну на дату «першої події» (**на дату зарахування коштів від орендаря** або на дату оформлення належним чином документа, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення). Оскільки ми наразі розглядаємо авансовий внесок, то в такому разі «першою подією» буде саме зарахування коштів від орендаря. Водночас авансовий внесок від орендаря отримує орендодавець, який потім перераховує його балансоутримувачу. Ідеально, коли обидва перерахування відбуваються однією датою. Якщо ж ні, то виникає питання, **яка ж з двох дат буде датою «першої події»**.

Більш предметно це питання висвітлено ФДМУ в *листі* від 02.03.2021 р. № 10-16-4448, де зазначено: «Таким чином, **саме дата отримання балансоутримувачем частини авансового платежу разом з ПДВ** є датою «першої події», відповідно до якої виникає податкове зобов'язання. Балансоутримувач зобов'язаний *виписати податкову накладну орендарю*». На жаль, в ІПК від 03.11.2022 р. № 1825/ІПК/99-00-21-03-02-05 (див. нижче) податківці не приділили окрему увагу цьому питанню.

Детальніше про ПДВ-облік попередньої оплати за послуги (у розумінні податкового законодавства оренда є послугою) див. у газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 19/2019, с. 21.

Балансоутримувач — НЕплатник ПДВ

А якщо балансоутримувач — **НЕплатник ПДВ**, як у запитанні читача, то «накручувати» 20% ПДВ на авансовий внесок **не потрібно**. І те, що орендодавець майна при цьому є платником ПДВ, на це не впливає.

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

Щодо оподаткування ПДВ операцій з надання в оренду майна

Індивідуальна податкова консультація від 03.11.2022 р. № 1825/ІПК/99-00-21-03-02-05

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення щодо оподаткування ПДВ операцій з надання в оренду майна, що перебуває у державній власності, та, керуючись статтею 52 глави 3 розділу II Податкового кодексу України (далі — ПКУ), повідомляє.

Як викладено у зверненні, регіональним відділенням Фонду державного майна України (далі — орендодавець)

передано в оренду орендарю частину нерухомого майна, що перебуває на балансі органу виконавчої влади (далі — балансоутримувач). Відповідно до договору оренди орендодавець отримує від орендаря авансовий внесок орендної плати, який у розмірі 50 відсотків такого внеску та суми ПДВ перераховується балансоутримувачу. У подальшому балансоутримувач самостійно виставлятиме орендарю рахунки

за загальну суму орендної плати. При цьому орендодавець зареєстрований платником ПДВ, а балансоутримувач та орендар не є платниками ПДВ.

Враховуючи вищевикладене, платник просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань щодо:

- 1) нарахування ПДВ на суму отриманого від орендаря авансового внеску орендної плати;
- 2) перерахування до бюджету зазначеної суми ПДВ з поданням відповідної податкової звітності;
- 3) оподаткування ПДВ операції з надання в оренду майна, що перебуває у державній власності.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Відповідно до пунктів 5.1–5.3 статті 5 розділу I ПКУ поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 розділу I ПКУ. У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ. Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Правові, економічні та організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна, що перебуває в державній та комунальній власності, передачею права на експлуатацію такого майна, а також майнові відносини між орендодавцями та орендарями щодо господарського використання майна, що перебуває в державній та комунальній власності, регулюються Законом України від 3 жовтня 2019 року № 157-IX «Про оренду державного та комунального майна» (далі — Закон № 157).

Відповідно до частини першої статті 4 Закону № 157 суб'єктами орендних відносин є, зокрема: орендар; орендодавець; балансоутримувач.

Порядок розподілу орендної плати для об'єктів, що перебувають у державній власності, між державним бюджетом, орендодавцем і балансоутримувачем визначається Порядком передачі майна в оренду (частина п'ята статті 17 Закону № 157).

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України (підпункти «а» та «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ).

Відповідно до підпункту 196.1.15 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ не є об'єктом оподаткування операції з оплати орендної плати чи концесійного платежу за договорами відповідно оренди чи концесії цілісного майнового комплексу державного чи комунального підприємства (його структурного підрозділу), якщо орендодавцями чи концесіодавцями за договорами виступають органи державної

влади чи органи місцевого самоврядування, а платежі відповідно до закону зараховуються до Державного бюджету України або місцевого бюджету.

Статтею 194 розділу V ПКУ встановлено, що операції, зазначені у статті 185 розділу V ПКУ, крім операцій, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка та 7 і 14 відсотків, оподатковуються за ставкою, зазначеною в підпункті «а» пункту 193.1 статті 193 розділу V ПКУ, яка є основною. Податок на додану вартість становить 20 відсотків, 7 і 14 відсотків бази оподаткування та додається до ціни товарів/послуг.

Згідно з пунктом 201.8 статті 201 розділу V ПКУ право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно особам, зареєстрованим як платники податку в порядку, передбаченому статтею 183 розділу V ПКУ.

Враховуючи викладене та виходячи з аналізу норм ПКУ та інших нормативно-правових актів, зазначених вище, опису питань і фактичних обставин, наявних у зверненні, ДПС повідомляє наступне.

Щодо питань 1–3

Операція з надання послуг з оренди нерухомого майна, яке знаходиться на митній території України, у тому числі що належить до державної власності, відповідно до підпункту «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ є операцією з постачання послуг, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується ПДВ за ставкою 20 відс. незалежно від того, в якому співвідношенні буде здійснюватися розподіл орендної плати (крім операцій, визначених підпунктом 196.1.15 пункту 196.1 статті 196 розділу V ПКУ).

За операцією з постачання послуг з оренди державного майна податкові зобов'язання з ПДВ визначає платник ПДВ — балансоутримувач такого майна на дату «першої події» (на дату зарахування коштів від орендаря або на дату оформлення належним чином документа, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення). На дату виникнення податкових зобов'язань балансоутримувач державного майна складає податкову накладну на орендаря та реєструє її в Єдиному реєстрі податкових накладних. Такі операції відображаються балансоутримувачем у податковій декларації з ПДВ.

При цьому особа, яка не зареєстрована платником ПДВ, при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг (в тому числі послуг з оренди державного майна) податкові зобов'язання з ПДВ не визначає та до вартості товарів/послуг, що постачаються, суму ПДВ не додає.

Отже, оскільки балансоутримувач платником ПДВ не зареєстрований, то загальна сума орендної плати, у тому числі авансового внеску орендної плати, отриманого орендодавцем, таким балансоутримувачем повинна визначатися без нарахування ПДВ.

При цьому відповідно до пункту 181.1 статті 181 розділу V ПКУ у разі якщо особа здійснює операції з постачання

товарів/послуг на митній території України, які підлягають оподаткуванню згідно з розділом V ПКУ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі (зокрема, але не виключно шляхом встановлення спеціального застосунку або додатку на смартфонах, планшетах чи інших цифрових пристроях), загальний обсяг яких протягом останніх 12 календарних місяців перевищує 1 млн грн, то така особа згідно з вимогами ПКУ повинна в обов'язковому порядку зареєструватися як платник ПДВ у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 розділу V ПКУ, крім особи, яка є платником єдиного податку першої–третьої групи.

До загального обсягу операцій з постачання товарів/послуг для цілей реєстрації особи як платника ПДВ належать операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ, ставкою 7 та 14 відсотків, нульовою ставкою ПДВ та звільнені (умовно звільнені) від оподаткування ПДВ.

Відповідно до пункту 52.2 статті 52 глави 3 розділу II ПКУ індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Б

✍ Трудові відносини



МЕДПРАЦІВНИКИ: ДІЮ КАТЕГОРІЇ ПРОДОВЖИЛИ НА РІК У КВІТНІ 2022 РОКУ, ТЕРМІН СПЛИВ — ЧИ МОЖНА ПРОДОВЖИТИ ЩЕ НА РІК?

Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»



У квітні 2022 року в лікаря закінчився термін дії посвідчення про кваліфікаційну категорію. За наказом керівника його продовжено на 1 рік. Наразі у квітні 2023 року цей термін закінчується. Чи слід продовжити термін дії кваліфікаційної категорії ще на 1 рік?

¹ Наказ «Про особливості атестації працівників сфери охорони здоров'я та продовження терміну дії сертифікатів спеціаліста, посвідчень про кваліфікаційну категорію в період дії воєнного стану» від 07.03.2022 р. № 426.

² Наказ МОЗ «Про особливості атестації працівників сфери охорони здоров'я та продовження терміну дії сертифікатів спеціаліста, посвідчень про кваліфікаційну категорію в період дії воєнного стану» від 04.08.2022 р. № 1415.

Нормативка У березні 2022 року МОЗ ухвалило два накази.

По-перше, це наказ № 426¹, яким врегульовано питання проведення атестації медичних працівників та строку дії їх кваліфікаційних категорій (сертифікатів) у період воєнного стану (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 6/2022, с. 18).

ЦИТАТА. «3. Установити, що термін дії сертифікатів лікаря (провізора)-спеціаліста, сертифікатів спеціаліста, посвідчень про кваліфікаційну категорію, який спливає у період дії воєнного стану, та посвідчень лікарів про кваліфікаційну категорію, які планували пройти атестацію протягом року після закінчення п'ятирічного строку з дати попередньої атестації, **продовжується**

на 1 рік наказом керівника закладу охорони здоров'я за місцем роботи».

(п. 3 наказу № 426)

Але цей наказ не було зареєстровано в Мін'юсті, тому його було скасовано та **прийнято за заміну** наказ № 1415² (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 31/2022, с. 15). Він **повністю повторює текст** наказу № 426, оскільки мета його прийняття — це вирішення питання з реєстрацією в Мін'юсті, а не встановлення нових правил.

По-друге, це наказ № 520³. Ним було внесено зміни до наказу № 446⁴ — доповнено новим п. 11.

ЦИТАТА.

«11. Установити, що:

1) термін дії посвідчень про кваліфіка-

ційну категорію та сертифікатів лікаря-спеціаліста, який спливає **у період дії воєнного стану**, та протягом 60 днів з дня його припинення або скасування, **продовжується на один рік**».

(п.п. 1 п. 11 наказу № 446)

Отже, обидва накази визначають одне і те саме — якщо термін дії категорії спливає в період воєнного стану, **то його продовжують (за наказом керівника) на 1 рік**. Але наказ № 1415 більш загальний — він стосується всіх медичних працівників, а наказ № 520 — тільки лікарів.

Пройшов рік Тому, керуючись наказом № 1415 та наказом № 520, у квітні 2022 року читачі продовжили лікарю на 1 рік термін дії посвідчення про кваліфікаційну категорію, який сплив у квітні 2022 року.

І наразі, коли пройшов рік, звісно, виникає питання, що робити далі? Адже зазначені вище *накази* говорять про можливість продовження дії посвідчення **на 1 рік**. І незрозуміло — це продовження може відбуватися тільки один раз, чи декілька разів, поки триває воєнний стан (+ 60 днів з дня його закінчення).

Вважаємо, що поки триває воєнний стан, продовжувати дію посвідчення можна декілька разів. Адже сказано так: термін дії посвід-

чень, який спливає **в період дії воєнного стану** (+ 60 з дня його закінчення), **продовжується на 1 рік**. І обмежень щодо кількості таких продовжень **не встановлено**.

У нашому випадку термін дії посвідчення **перший раз** сплив у квітні 2022 року. У квітні 2023 року його термін знову закінчується, але, оскільки триває воєнний стан (умова для продовження дії посвідчення), термін дії посвідчення про кваліфікаційну категорію **продовжують ще на 1 рік** (керівник видає відповідний наказ). Відповідно, **оплата праці медичного працівника продовжується за наявною кваліфікаційною категорією**.

Аби з'ясувати думку МОЗ з цього приводу, ми звернулися з відповідним запитом. У листі від 10.04.2023 р. № 22-04/17/679/ЗПІ-23//1277 (див. нижче) міністерство не стало розмірковувати на цю тему, а просто послалося на п.п. 1 п. 11 наказу № 446, тим самим підтверджуючи сказане вище: термін дії посвідчення про кваліфікаційну категорію продовжують, поки не закінчиться воєнний стан (+ 60 з дня його закінчення).

Тим більше, що на період дії воєнного стану **зупинено проведення атестації** медичних працівників (п. 1 наказу № 1415). Проведення атестації буде поновлено у строк 60 днів після припинення чи скасування воєнного стану в Україні (п. 2 наказу № 1415).

3
Наказ МОЗ «Про внесення змін до наказу Міністерства охорони здоров'я України від 22 лютого 2019 року № 446» від 24.03.2022 р. № 520.

4
Наказ МОЗ «Деякі питання безперервного професійного розвитку лікарів» від 22.02.2019 р. № 446.

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

МІНІСТЕРСТВО ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ

Щодо продовження дії кваліфікаційної категорії

Лист від 10.04.2023 р. № 22-04/17/679/ЗПІ-23//1277

Міністерство охорони здоров'я України <...> інформує. Відповідно до підпункту 1 пункту 11 наказу МОЗ від 22.02.2019 р. № 446 «Деякі питання безперервного професійного розвитку лікарів» <...> термін дії посвідчень про кваліфікаційну категорію та сертифікатів лікаря-спеціаліста, який спливає у період дії воєнного стану та протягом 60 днів

з дня його припинення або скасування, продовжується на один рік.

Начальник Управління медичних кадрів,
освіти і науки
Сергій УБОГОВ

Б



НОУТБУК + ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОТРИМАНО ВІД БЛАГОДІЙНИКІВ: ЯК ОБЛІКОВУВАТИ?

Алла Головка, Любов Крута,
експерти газети «Бухгалтерія: бюджет»



Установа отримала ноутбуки, офісний пакет Microsoft Office, антивірус як благодійну допомогу. Як здійснити облік таких цінностей?

1

Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI.

2

Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом МФУ від 24.12.2012 р. № 1407.

3

Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом МФУ від 23.08.2012 р. № 938.

4

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

5

Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджений наказом МФУ від 13.09.2016 р. № 818.

6

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219.

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Натуралка Як впливає із запитання читача, ноутбук з програмним забезпеченням отримано не шляхом внутрішньовідомчої передачі, а як **благодійність**. Тобто надавачем у такому разі є **фізична особа, підприємство**, або інший суб'єкт держсектору, який **не перебуває** в підпорядкуванні того ж суб'єкта управління майном, що і установа-отримувач. Це означає, що в результаті такого руху активів обсяг майна засновника такої установи-отримувача **збільшився**.

Згідно з ч. 4 ст. 13 БКУ **благодійні внески, гранти та дарунки належать до підгрупи 1 другої групи** «Інші джерела власних надходжень бюджетних установ», які отримуються додатково до коштів загального фонду і включаються до **спецфонду бюджету**. Отже, бюджетні установи — набувачі благодійної допомоги **відносять її вартість до доходів спецфонду**. Такі надходження слід відображати за кодом класифікації доходів бюджету 25020100 «Благодійні внески, гранти та дарунки».

Як передбачають п. 11.17 *Порядку* № 1407 **2** та п. 12.7 *Порядку* № 938 **3**, розпорядники бюджетних коштів можуть проводити операції в натуральній формі лише в межах планових показників та мають їх відображати в бухгалтерії виконання місцевих/державного бюджетів. Для цього слід скласти та подати до органів Казначейства:

- у двох примірниках у паперовій або електронній формі **Довідку про надходження в натуральній формі**. Форма довідки наведена в додатку 38 до *Порядку* № 1407 та в додатку 25 до *Порядку* № 938. Зробити це потрібно **не пізніше останнього робочого дня місяця**, в якому надійшла благодійна допомога;
- довідки про внесення **змін до кошторису установи за спецфондом задля збільшення доходної і витратної частин**. Річ

у тім, що Казначейство відображає довідки про надходження в натуральній формі в бухгалтерії виконання бюджету як касові надходження і касові видатки. Тож, хоча фактично у вас немає при благодійності руху по касі, все одно для технічних цілей відображають такі обороти.

Оприбуткування Ноутбук належить до **основних засобів**. Нагадаємо: основні засоби (ОЗ) — це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, **більше одного року**, — п. 4 розд. ІНС 121 **4**.

Тому оприбуткування ноутбуку слід оформити **Актом приймання-передачі основних засобів** (форма затверджена *наказом МФУ* від 13.09.2016 р. № 818). Такий акт обов'язково має затвердити керівник установи — набувача благодійної допомоги. До акта додають всі надані благодійником документи, які мають важливу інформацію про характеристики подарованої речі (якщо вони є).

Введення в експлуатацію Відповідно до *Порядку* № 818 **5** Акт введення в експлуатацію основних засобів застосовується для введення в експлуатацію безоплатно отриманих ОЗ.

Але, як правило, у разі безоплатного отримання ОЗ застосовують *пп. 1.11, 1.12 Типової кореспонденції* **6** і зараховують ОЗ одразу на рахунок 10, 11, без відображення на рахунок 13. А оприбуткування безоплатно отриманих ОЗ здійснюють на підставі Акта приймання-передачі основних засобів, про що ми зазначили вище.

Отже, якщо об'єкт оприбутковують:

- **одразу на рахунок 10, 11 за Актом приймання-передачі**, то Акт введення

в експлуатацію можна скласти для цілей внутрішнього документообігу, але він не буде відображений у бухобліку окремим записом. Якщо потреби в Акті введення в експлуатацію основних засобів немає, а вся інформація наведена в Акті приймання-передачі, то Акт введення в експлуатацію можна не складати;

- **на рахунок незавершених капітвистіцій** — 13, то для зарахування його на рахунок 10, 11 Акт введення в експлуатацію потрібно скласти обов'язково.

Нагадаємо, що Мінфін, коментуючи цю ситуацію в листі від 26.02.2020 р. № 35220-01-2/6350 (див. у газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 33/2020, с. 11), утримався від однозначних суджень, але обережно зазначив, що для вве-

дення в експлуатацію ОЗ, отриманих безоплатно як благодійна допомога, доречно складати Акт введення в експлуатацію основних засобів.



НАГАДУЄМО. Об'єктам зі складу ОЗ присвоюють **інвентарні номери**. А об'єктам зі складу малоцінних необоротних матеріальних активів (далі — МНМА) встановлюють **номенклатурні номери**. Детальніше див. матеріал «Інвентарні та номенклатурні номери: все, що потрібно знати» в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 9/2018, с. 11.

Одночасно з цим на відповідні об'єкти відкривають **Інвентарні картки обліку основних засобів**, типові форми яких затверджені *наказом МФУ від 13.09.2016 р. № 818*.

ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ТА ОБЛІК

Первісна вартість Згідно з п. 7 розд II НС 121 первісною вартістю ОЗ, **отриманих безоплатно** від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх **справедлива вартість** на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НС 121.

Первісною вартістю ОЗ, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), **може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами**, з урахуванням витрат, передбачених п. 5 розд. II НС 121.

Своєю чергою, п. 5 розд. II НС 121 передбачає, що до первісної вартості об'єкта ОЗ включають, зокрема, витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження ОЗ, а також інші витрати, **безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою**.



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Отже, якщо вартість ноутбука визначена в первинних документах, наданих благодійником, то на неї доречно спиратися під час визначення первісної вартості. Водночас, якщо стан подарованої речі не відповідає ціні в супровідних документах, установа має право оприбуткувати її за **справедливою вартістю**. Якщо документів немає, то **первісною вартістю** наданих благодійниками активів є їх **справедлива вартість** на дату отримання. Її можна визначати з огляду на **ринкові ціни** — деталь-

ніше див. у статті «Справедлива вартість активів: у схемах і таблицях» // «Бухгалтерія: бюджет», № 15/2021, с. 10.

Крім того, як зазначено вище, до первісної вартості включають витрати, **безпосередньо пов'язані з доведенням ОЗ до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою**.

Програми На нашу думку, комп'ютерні програми, такі як Microsoft Office, антивірусник, **не потрібно включати в первісну вартість ноутбука**. Ноутбук може бути придатним до експлуатації і без них — залежно від цілей, для яких його придбавають. Якщо благодійник передає ноутбук з інсталяційними файлами, то тут можна піти одним з таких шляхів:

- **визнання програмних файлів нематеріальними активами** (тобто подати довідку про надходження в натуральній формі на суму вартості цих програм і визнати новий об'єкт на рахунку 12);
- **невизнання в обліку додаткових активів**. Такий підхід доречний, якщо установа визнає нематеріальними активами тільки ті програми, на які в неї є майнові виключні права. У запитанні читача разом з ноутбуком передано встановлені файли, отже ні про які виключні права не йдеться. Тому за такою логікою додатковий актив не виникає.

Детальніше про облік комп'ютерних програм див. на с. 12 цього номера.

Також нагадаємо, що установи мають поважати авторське право і використовувати

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

ти тільки ліцензійне програмне забезпечення або програмне забезпечення з відкритим кодом (безкоштовне). Тобто, якщо благодійник передає ноутбук із встановленим на нього піратським програмним забезпеченням, то було б добре видалити його.

Облік Якщо вартість ноутбука:

- **більше** вартісного критерію розмежування ОЗ та МНМА, визначеного обліковою політикою установи, то його зараховують на субрахунок 1014 «Машини та обладнання»;
- **менше** вартісного критерію, визначеного обліковою політикою установи, то його обліковують у складі МНМА — субрахунок 1113.



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Згідно з п. 4 розд. I НС 121 під незавершеними капітальними інвестиціями маються на увазі інвестиції в будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів. Проте безоплатне отримання **не зазначено**. Це означає, що установа має право одразу зараховувати ноутбук на субрахунок 1014 «Машини та обладнання» без відкриття субрахунку 1311 «Незавершені капітальні інвестиції в основні засоби». Така схема запропонована і в п. 1.11 Типової кореспонденції. Однак загальноприйнята схема зарахування основного засобу через незавершені капітальні інвестиції також не є помилкою, і якщо вам так зручніше — можете нею користуватися.

Відповідно до Порядку застосування Плану рахунків облік доходів від безоплатно отриманих активів відображається на **субрахунку 7511** «Доходи за необмінними операціями».



Приклад 1 (субрахунок 1014). Від благодійників установа отримала ноутбук, справедлива вартість якого разом зі встановленим на нього програмним забезпеченням складає 25000,00 грн. Вартісний критерій, визначений обліковою політикою установи, складає 20000,00 грн, тому ноутбук зараховують на субрахунок 1014 «Машини та обладнання».

Програмне забезпечення можна було б виділити як окремий актив. Для цього слід оцінити його вартість (вартість ноутбука при цьому не завищувати на ціну цих програм), потім відобразити створення нового нематеріального активу, подати довідку про надходження в натуральній формі і про внесення змін до кошторису на суму вартості цього нового нематеріального активу.

Водночас, якщо установа оприбутковує як нематеріальний актив тільки програми з виключними майновими правами, то можна не відображати додатковими записами ціну програмного забезпечення. Тобто можна вважати, що мають місце одночасно доходи від надходжень у натуральній формі та витрати від передачі в користування цих інстальованих програм. Максимально обачні бухгалтери, звісно, можуть показати ці доходи і витрати на рахунках бухобліку, але це не матиме ніякого впливу на фінрезультат.

Таблиця 1. Облік отримання ноутбука з програмним забезпеченням як благодійної допомоги

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
Облік ноутбука					
1. Оприбутковано ноутбук як благодійну допомогу	1311	6211; 6415; 2117	4 або 6	Акт приймання-передачі основних засобів	25000,00
2. Відображено дохід від безоплатно одержаного ноутбука	2313	7511	3 і 14	Довідка про надходження в натуральній формі	25000,00
3. Відображено зміни в капіталі установи	7511	5411	14	Акт приймання-передачі основних засобів	25000,00
4. Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	6211; 6415; 2117	2313	3 і 4 або 6	Довідка про надходження в натуральній формі	25000,00
5. Введено в експлуатацію ноутбук	1014	1311	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	25000,00
6. Відображено зміни в капіталі	5411	5111	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	320000,00



Приклад 2 (субрахунок 1113). Від благодійників установа отримала ноутбук, справедлива вартість якого разом зі встановленим на нього програмним забезпеченням складає 19000,00 грн. Вартіс-

ний критерій, визначений обліковою політикою установи, складає 20000,00 грн, тому ноутбук зараховують на субрахунок 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Таблиця 2. Облік отримання ноутбука з програмним забезпеченням як благодійної допомоги

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для відображення запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Оприбутковано ноутбук як благодійну допомогу	1113, 1312	2117, 6211, 6415	4 або 6	Акт приймання-передачі основних засобів	19000,00
2. Водночас відображено:					
2.1. дохід від безоплатно отриманого ноутбука	2313	7511	14 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	19000,00
2.2. збільшення внесеного капіталу на суму безоплатно отриманого ноутбука	7511	5111	14	Акт приймання-передачі основних засобів	19000,00
2.3. касові видатки на суму благодійної допомоги	2117, 6211, 6415	2313	3 та 4 або 6	Довідка про надходження в натуральній формі	19000,00
3. Нараховано амортизацію (19000,00 грн × 50%)	8014, 8114	1412	17	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	9500,00
4. Відображено зміни в капіталі	5111	7511	17	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	9500,00

1 Якщо використовують субрахунок 1312, то під час введення в експлуатацію роблять запис Дт 1113 — Кт 1312 і проводку 2.2 відображають також під час введення в експлуатацію, а не в момент оприбуткування.

Б

Запаси



ОПАЛЮВАЛЬНИЙ СЕЗОН ЗАКІНЧЕНО: ЩО РОБИТИ ЗІ ШЛАКОМ КАМ'ЯНОГО ВУГІЛЛЯ?

Алла Головка, Любов Крута,
експерти газети «Бухгалтерія: бюджет»



Наша установа в зимовий період здійснює опалення приміщень кам'яним вугіллям. Після його спалення залишається шлак (приблизно 6–7 кг на місяць). Чи потрібно оприбутковувати такий шлак та як правильно це зробити?

Для відповіді на поставлене запитання спершу визначимо, що являє собою шлак від спаленого вугілля та які можливості його подальшого використання.

Так, **шлак** — це твердий залишок мінеральних включень, що містяться у вугіллі у вигляді домішок і супутніх порід, після спалення

вугілля. Кількість шлаку після спалення вугілля становить близько 10% маси спаленого вугілля, а іноді й більше.

Залежно від якості шлаку (міцності, стійкості) його може бути використано для виробництва бетону (з нього виготовляють шлакобетонні стінові панелі і блоки, гіпсобетонні

1

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси», затверджене наказом МФУ від 12.10.2012 р. № 1202.

2

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

3

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

4

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 28.12.2009 р. № 1541.

5

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом МФУ від 29.12.2015 р. № 1219.

6

Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом МФУ від 24.12.2012 р. № 1407.

7

Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом МФУ від 23.08.2012 р. № 938.

плити для перегородок тощо) чи як дешевий матеріал для будівельних робіт. Кращі за міцністю, стійкістю та, відповідно, користуються попитом — шлаки від спалювання антрацитових порід вугілля.

Враховуючи вищевикладене, можливо зробити висновок, що шлак за своєю суттю є не чим іншим як **вторинною сировиною**.

Отже після спалювання вугілля залишився шлак, і в установі постає питання, а чи визнавати його активом та, відповідно, чи слід оприбутковувати його на баланс?

Для відповіді на це запитання звернемось до НС № 123¹. Зокрема, відповідно до п. 1 розд. II НС № 123 запаси визнаються активом, якщо вартість запасів можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору **майбутніх економічних вигід, пов'язаних з їх використанням, та/або вони мають потенціал корисності**.



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Отже для зарахування шлаку до складу активів установи перш за все треба визначити, чи існує ймовірність отримання економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або чи має він потенціал корисності.

Так, якщо установа вважає, що вона зможе реалізувати такий шлак, можна говорити, що ймовірність отримання економічних вигід існує. Аналогічно, якщо установа впевнена, що зможе використати такий шлак, скажімо, у процесі проведення будівельних робіт, можна говорити про те, що він має потенціал корисності.

Але цього замало: щоб оприбуткувати актив на баланс, слід визначити його **вартість**. Оприбуткувати таке «додаткове благо» треба за **справедливою вартістю**. Адже відповідно до п. 6 розд. II НС 123, якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості запасів, первісна вартість визначається на рівні **справедливої вартості** на дату отримання. Її може визначити комісія установи з огляду на **ринкову вартість аналогічної вторсировини і зафіксувати в акті оцінки**. Більш детально, як оцінити виявлені активи, див. у статті «Справедлива вартість активів: у схемах і таблицях» // «Бухгалтерія: бюджет», № 15/2021, с. 10.



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Якщо встановити вартість шлаку неможливо, то і оприбуткувати ви нічого не зможете, бо всі активи на балансі установи мають бути оцінені в гривні.

Оприбуткування

Відповідно до **Порядку застосування Плану рахунків**² для обліку шлаку, який очікується використовувати **для власних потреб**, можна застосувати субрахунок **1518** «Інші виробничі матеріали». Поряд із цим є субрахунок **1815** «Активи для розподілу, передачі, продажу», який є доречним для об'єктів, **що підлягають продажу**. Тож, якщо ви плануєте продавати цей шлак, а не використовувати його у своїй діяльності, то доцільно обліковувати його на субрахунок 1815.

Надходження активів, що призведе до зростання власного капіталу, у бухобліку є **доходами** (ст. 1 Закону про бухоблік³, п. 4 розд. I НС 101⁴). Безоплатно отримані товари, роботи, послуги в натуральній формі установа може визнавати доходом та активом звітного періоду, в якому вони фактично були отримані. Пунктом 3.9 *Типової кореспонденції*⁵ пропонується оприбутковувати активи, отримані від ліквідації та розбирання необоротних активів, які передбачається реалізувати, з відображенням доходів **на субрахунок 7211** «Дохід від реалізації активів». Тож, на нашу думку, якщо ви плануєте **реалізувати шлак**, то під час оприбуткування варто відображати доходи на цьому субрахунку.

Водночас, якщо ви плануєте використовувати шлак для **власних потреб установи**, то під час оприбуткування слід відображати доходи на **субрахунок 7112** «Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі».



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Крім того, під час обліку надходжень у натуральній формі варто врахувати один технічний нюанс. У разі проведення операцій розпорядниками в натуральній формі зазначені операції проводяться в межах планових показників та відображаються в бухобліку виконання бюджетів (п. 11.16 *Порядку* № 1407⁶, п. 12.7 *Порядку* № 938⁷). Для цього розпорядники не пізніше останнього робочого дня місяця складають та подають до органів Казначейства **довідку про надходження в натуральній формі**, а також вносять **зміни до кошторису за спецфондом** (адже навряд чи на початку року було заплановано такі надходження головним плановим документом установи).

Бухоблік виконання бюджетів ведуть виключно органи Казначейства. На підставі поданих довідок вони роблять запис щодо збільшення надходжень і видатків. Для того, щоб касові обороти в обліку установи відповідали обліку

органів Казначейства, рекомендовано робити аналогічні записи й установі. Тобто відобразити проводки щодо збільшення і зменшення реєстраційного рахунку. Крім того, вважаємо за доцільне певним чином позначити ці операції (наприклад, запровадити окремий аналітичний рахунок для обліку таких «віртуальних» касових доходів і видатків — 2313/1). Річ у тім, що у звіті про рух грошових коштів (ф. № 3-дс) є виноска поза табличною частиною для сум надходжень і видатків у натуральній формі. Тож, накопичуючи їх на окремому аналітичному рахунку, потім буде простіше сформулювати необхідну для заповнення звіту інформацію.

Реалізація Продаж вторинної сировини — це окрема господарська операція. Змішувати її з оприбуткуваннями неправильно. Відвантаження вторсировини в обліку має бути відображено шляхом **зменшення відповідного рахунку запасів і нарахування витрат**. Адже зменшення активів за визначенням, наведеним у ст. 1 Закону про бухоблік, є витратами. Вважаємо, що найбільше для цього підходить субрахунок 8211 «Собівартість проданих активів».

В обліку на дату відвантаження вторсировини відображають **дебіторську заборгованість**, адже виникає право на отримання активів (грошових коштів), а відповідно до п. 3 розд. III НС 134^В це достатня підстава для визнання фінансових активів.

Як ми вже вище зауважували, надходження активів, що призведе до зростання власного

капіталу, у бухобліку є доходами, отже, одночасно з дебіторкою маємо відобразити **доходи**. Для цього підходить найбільше субрахунок 7211.

Той факт, що ми двічі відображаємо доходи на субрахунок 7211, може викликати враження, нібито задвоюються доходи. Але це не так. Одночасно з нарахуванням доходів від реалізації ми відображаємо і витрати на суму балансової вартості запасів, тобто нівелюємо одні доходи. Віднісни на фінансовий результат всі доходи і витрати, ви можете впевнитися, що в чистому залишку буде тільки сума доходів від реалізації, без жодних задвоень.

На умовних прикладах розглянемо рішення, які можуть бути ухвалені установою на підставі проведеного аналізу та зібраної інформації.



Приклад 1. Установа оприбуткувала шлак (його справедливу вартість встановлено на рівні 1000,00 грн). Згодом шлак реалізовано за ціною 1150,00 грн. Розрахунки з покупцем проведені безготівково.

У такому разі установа вирішує визнати шлак активом, оскільки вимоги щодо визначення його активом дотримані, а саме: вартість можливо достовірно визначити (на рівні чистої вартості реалізації), ймовірність отримання економічних вигід від його реалізації існує.

Як відобразити оприбуткування та реалізацію шлаку, показано в табл. 1.

Таблиця 1. Облік оприбуткування і реалізації шлаку

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Оприбутковано шлак	1518, 1815	2117, 6211, 6415 ¹	4 або 6	Прибутковий ордер ²	1000,00
¹ Субрахунок можна обрати будь-який, це не викривить показники фінансової звітності. ² Форма затверджена наказом МФУ від 13.12.2022 р. № 431. Детальніше — див. матеріал «Типові форми для запасів: нове чи добре забуте старе?» / «Бухгалтерія: бюджет», № 5/2023, с. 3					
2. Відображено доходи від безоплатного надходження запасів	2311, 2313	7211	3 та 14	Довідка про надходження в натуральній формі	1000,00
3. Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	2117, 6211, 6415	2311, 2313	4 або 6 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	1000,00
4. Нарховано доходи від реалізації шлаку	2111	7211	4 та 14	Накладна	1150,00
5. Віднесено на витрати собівартість реалізованих запасів	8211	1518, 1815	13	Акт списання або накладна (вимога)	1000,00
6. Отримано оплату від покупця шлаку	2311, 2313	2111	3 та 4	Виписка з рахунку	1150,00

^В
 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 134 «Фінансові інструменти», затверджене наказом МФУ від 18.05.2012 р. № 568.



Приклад 2. У регіоні, де розташована установа, організації, які закуповують шлак, відсутні, транспортування до іншого регіону економічно недоцільно у зв'язку з незначним обсягом шлаку, що залишається після спалення вугілля. У такому разі цілком зрозуміло, що ні про яку реалізацію шлаку не йдеться.

Проте, головним інженером установи доведено, що наявний шлак можливо використовувати в зимовий період для посипки льоду разом з піщано-сольовою сумішшю, що значно зменшить обсяг закупівлі останньої, а також для здійснення поточного ремонту власними силами, використовуючи шлак як заповнювач для цементно-піщаних сумішей. Вартість шлаку запропоновано вста-

новити на підставі даних про вартість шлаку інших регіонів, визначених за допомогою мережі Інтернет.

Враховуючи зазначене, установою ухвалено рішення **про визнання шлаку активом**, оскільки вимоги щодо визначення його активом дотримані, а саме: вартість достовірно визначена, потенціал корисності цілком доведено. Установа оприбуткувала шлак (його справедливую вартість встановлено на рівні 1000,00 грн).

У такому разі, оскільки шлак буде використовуватись для власних потреб установи, його оприбуткування за даними бухгалтерії слід проводити за субрахунком **1518** «Інші виробничі матеріали».

Як відобразити оприбуткування та використання шлаку, показано в табл. 2.

Таблиця 2. Оприбуткування шлаку, який буде використано в діяльності установи

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Оприбутковано шлак	1518	2117, 6211, 6415	4 або 6	Акт оцінки, акт списання основних засобів (часткової ліквідації)	1000,00
2. Відображено доходи від безоплатного надходження запасів	2311, 2313	7112	3 та 14	Довідка про надходження в натуральній формі	1000,00
3. Відображено касові видатки за надходженнями в натуральній формі	2117, 6211, 6415	2311, 2313	4 або 6 та 3	Довідка про надходження в натуральній формі	1000,00
4. Шлак використаний для посипання доріжок	8013	1518	13	Акт списання запасів	1000,00

Остання проводка буде показана за фактом споживання запасів. Форма акта затверджена наказом МФУ від 13.12.2022 р. № 431. Детальніше — див. матеріал «Типові форми для запасів: нове чи добре забуте старе?» / «Бухгалтерія: бюджет», № 5/2023, с. 3



ЗВЕРНІТЬ УВАГУ! Якщо ж шлак не можна ані продати, ані використати будь-яким чином в діяльності установи, то він не відповідає визначенню запасів, наведеному

в п. 1 розд. II НС № 123. Отже, його не оприбутковують. Втім, звісно, тоді вирішують питання щодо вивезення таких відходів.

Б



РЕЗУЛЬТАТИ АТЕСТАЦІЇ ПЕДАГОГІВ: ПИТАННЯ-ВІДПОВІДІ

Алла Головка,
експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

У цьому матеріалі надамо відповіді на найпоширеніші запитання, пов'язані з визначенням результатів атестації педагогічних працівників.



5 РОКІВ МИНУЛО, А РЕЗУЛЬТАТІВ НАСТУПНОЇ АТЕСТАЦІЇ ЩЕ НЕМАЄ: ЯК ДІЯТИ?

? Учителя прийнято на роботу у квітні 2021 року. До бухгалтерії надано наказ, в якому написано, що за вчителем зберігаються кваліфікаційна категорія «спеціаліст вищої категорії» та педагогічне звання «старший учитель» до наступної атестації — до 22.03.2023 р. Але атестація у 2023 році пройшла 06.04.2023 р. Як виплачувати зарплату вчителю з 22.03.2023 р. по 06.04.2023 р. — з урахуванням наявної кваліфікаційної категорії чи ні?

Відповідь на це запитання містить лист МОН від 26.06.2017 р. № 2.3-1492 (див. с. 31). Фахівці МОН підкреслили, що кваліфікаційна категорія є чинною до прийняття наступного рішення атестаційної комісії та не може

бути змінена особою чи органом, до компетенції яких не належить ухвалення відповідних рішень. Це випливає з п. 3.30 Типового положення № 930, де зазначено: кваліфікаційна категорія та педагогічне звання, присвоєні педагогічному працівнику за результатами атестації, можуть змінюватися **лише за рішенням атестаційної комісії**.

У свою чергу, норм щодо **зниження** кваліфікаційної категорії з підстав, що після ухвалення рішення атестаційною комісією минуло понад 5 років, **Типове положення № 930 не містить**. Те ж саме стосується педагогічних звань.

Отже, вчителю слід нараховувати зарплату відповідно до кваліфікаційної категорії та педагогічних звань, визначених за результатами останньої атестації **до отримання результатів чергової атестації**.

КАТЕГОРІЮ ПІДВИЩЕНО (ЗНИЖЕНО): З ЯКОЇ ДАТИ ЗБІЛЬШУВАТИ (ЗНИЖУВАТИ) ОКЛАД?

? З якої дати слід переглядати розмір зарплати працівника: з дати рішення атестаційної комісії, або з дати видання наказу керівника департаменту (відділу) освіти, або з дати, коли документи надійшли до бухгалтерії?

Відповідь на це запитання однозначна та міститься в п. 5 Інструкції № 102: «Зміна розмірів ставок заробітної плати й посадових окладів протягом року провадиться: <...>

в) при отриманні відповідної категорії за наслідками атестації — з дня прийняття рішення атестаційною комісією;

г) при присвоєнні звань, що дають право на підвищення ставок і посадових окладів, — з дня присвоєння».

✎ **Приклад 1.** Рішенням атестаційної комісії від 10.04.2023 р. учителю української мови та літератури присвоєна вища кваліфікаційна категорія (до атестації він мав I категорію). Наказ керівника відділу освіти про присвоєння кваліфікаційної категорії видано 12.04.2023 р. Відповідні документи щодо присвоєння категорії до централізованої бухгалтерії відділу освіти надійшли лише 14.04.2023 р.

Право на підвищення зарплати у зв'язку з присвоєнням більш високої кваліфікаційної категорії виникає з **10.04.2023 р.** — з дня прийняття рішення атестаційною комісією (п. 5 Інструкції № 102). Нагадаємо, що вона зазначається в атестаційному листі працівника. При цьому зарплату за дні до підвищення категорії обчислюють за старим тарифним розрядом, а за дні після — за новим тарифним розрядом.

✎ **Приклад 2.** Рішенням атестаційної комісії від 27.03.2023 р. учителю інформатики присвоєна I кваліфікаційна категорія (до атестації він мав II категорію). Відповідні документи щодо присвоєння категорії до централізованої бухгалтерії відділу освіти надійшли лише 03.04.2023 р., коли зарплата за березень вже була нарахована.

Право на підвищення зарплати у зв'язку з присвоєнням більш високої кваліфікаційної категорії виникає з **27.03.2023 р.** — з дня прийняття рішення атестаційною комісією (п. 5 Інструкції № 102). Якщо до бухгалтерії документи надійшли із запізненням і за період дії нової категорії працівнику вже нараховали зарплату за старим тарифним розрядом, потрібно переобчислити його зарплату за дні, починаючи з дня присвоєння кваліфікаційної категорії. **Та донараховувати належні суми.**



Приклад 3. Учитель 5 років назад проходив атестацію 25 березня, присвоєно II категорію. Рішенням атестаційної комісії від 30.03.2023 р. учитель визнаний таким, що **не відповідає** раніше присвоєній категорії, та встановлено категорію «спеціаліст».

Оскільки кваліфікаційна категорія **є чинною до наступного рішення атестаційної комісії** (див. вище), то за період з 27 по 29 березня зарплату працівнику нараховують, виходячи з II кваліфікаційної категорії.

А вже з 30 березня відповідно до рішення атестаційної комісії зарплату нараховують, виходячи з того, що працівник не має кваліфікаційної категорії.

КВАЛІФІКАЦІЙНА КАТЕГОРІЯ (ТАРИФНИЙ РОЗРЯД) ТА ПЕДАГОГІЧНЕ НАВАНТАЖЕННЯ



За результатами чергової атестації вчителю, який викладає декілька предметів (музичне мистецтво, мистецтво, художня культура, трудове навчання), присвоєно вищу кваліфікаційну категорію та звання «учитель-методист». За дипломом працівник — учитель музичного мистецтва, етики та естетики. Курси підвищення кваліфікації пройшов з предметів «мистецтво», «художня культура» та «трудове навчання». Підвищення на 15 % за звання «вчитель-методист» поширюється тільки на години музичного мистецтва або і на години інших предметів, які викладає вчитель (мистецтво, художня культура, трудове навчання)?

Учителі та викладачі, які мають педагогічне навантаження з кількох предметів, атестуються з того предмета, який викладають за спеціальністю.

У такому разі присвоєна кваліфікаційна категорія поширюється на все педагогічне навантаження. Необхідною умовою при цьому є **підвищення кваліфікації** з предметів **інваріантної** складової змісту загальної середньої освіти (п. 3.25 Типового положення № 930).

Водночас цим пунктом **не передбачено** умови щодо **обов'язковості підвищення кваліфікації** з предметів **варіативної** складової, як наголошують фахівці МОН у листі від 28.01.2019 р. № 1/11-819 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 19/2019, с. 9). Тож при атестації вчителя, який, крім предмета за спеціальністю, викладає інші предмети інваріантної та варіативної складових, присвоєна за результатами атестації **кваліфікаційна категорія** поширюється на **все педагогічне навантаження**, зокрема і на години варіативної складової змісту загальної середньої освіти.

Підвищення ставки зарплати за результатами атестації за присвоєні педагогічне звання («учитель-методист», «старший учитель» тощо) поширюється на **все педагогічне навантаження** вчителя **незалежно від кількості предметів**, які він викладає (див. листи МОН від 28.01.2019 р. № 1/11-819 та від 17.05.2017 р. № 1/11-4705).



Учитель математики (за дипломом — учитель математики) у школі викладає 4 години математики та 14 годин інформатики. Курси пройшов з обох предметів. У квітні 2023 року пройшов чергову атестацію, де встановлено вищу категорію та звання «старший учитель». Підвищення окла-

ду за наявність педагогічного звання поширюється на все педагогічне навантаження (години математики та інформатики) чи тільки за години математики?

Підвищення застосовується до всього педагогічного навантаження. Так, п. 24 Інструкції № 102 передбачено, що підвищення ставок заробітної плати за звання, присвоєні за наслідками атестації, здійснюється лише за період роботи **на посадах, на яких були присвоєні відповідні звання.**

Так само *приміткою 3 до Розмірів підвищень* (нагадаємо, що Інструкція № 102 з 01.01.2022 р. застосовується в частині, що не суперечить *Розмірам підвищень*) встановлено, що підвищення ставок зарплати за педагогічні звання, присвоєні за результатами атестації, здійснюється **лише за період роботи на посадах, на яких були присвоєні відповідні звання.** У разі переходу працівника з одного закладу освіти до іншого на однакові посади або на посади, які відповідають профілю предмета, дисципліни, що викладається, підвищення за педагогічне звання зберігається до чергової атестації.

Оскільки педагогічне звання «старший учитель» присвоюється працівнику, який обіймає посаду вчителя, то підвищення ставки зарплати за присвоєне педагогічне звання «старший учитель» поширюється на все педагогічне навантаження вчителя незалежно від кількості предметів, які він викладає. Це підкреслювало МОН у листі від 17.05.2017 р. № 1/11-4738 (див. с. 32).



За результатами атестації 05.04.2023 р. учителю початкових класів присвоєна вища кваліфікаційна категорія. З 17.04.2023 р. він додатково став працювати вихователем ГПД на час перебування основного працівника у відпустці для догляду за дитиною. Атестацію як вихователю ГПД не проходив. Чи поширюється кваліфікаційна категорія на години вихователя?

Скажемо відразу: ситуація спірна.

З одного боку, у разі суміщення працівниками педагогічних посад (як у нашому випадку: вчитель + вихователю) в одному навчальному закладі **їх атестують за кожною із займаних посад** (п. 3.23 Типового положення № 930). Це означає, що працівник має проходити атестацію як за основною посадою (у нашому випадку — учитель), так

і за суміщеною (вихователь ГПД). **З іншого боку**, МОН, неодноразово відповідаючи на це запитання, «підтягує» під цей випадок п. 3.27 Типового положення № 930 (про збереження категорії при переході з однієї педагогічної посади на іншу) — див. лист від 22.10.2018 р. № 2-2891.

Тому вибирайте ту позицію, яку ви зможете обґрунтувати представникам Держаудитслужби.

? **За результатами атестації вчителю встановлено кваліфікаційну категорію «спеціаліст II категорії». Педагог має також додаткові години керівника гуртка декоративно-ужиткового мистецтва. Ці години йому оплачувалися до атестації за 10 тарифним розрядом. За результатами атестації встановлено 12 тарифний розряд (керівник гуртка має призерів всеукраїнських та обласних конкурсів). Чи можна з 10 тарифного розряду встановити 12 розряд?**

Типове положення № 930 не містить норми щодо послідовності встановлення тарифних розрядів за результатами атестації керівників гуртків. Це підкреслювало МОН у листі від 21.04.2021 р. № 4.5/928-21 (див. с. 32). Тому за результатами атестації керівнику гуртка цілком можливе встановлення 12 тарифного розряду, враховуючи його довід роботи та досягнення.

ПРАВО НА ЗМІНУ РОЗМІРУ СТАВКИ ЗАРПЛАТИ (ОКЛАДУ) НАСТАЛО В ПЕРІОД ПЕРЕБУВАННЯ ПРАЦІВНИКА У ВІДПУСТЦІ ЧИ ПІД ЧАС ТИМЧАСОВОЇ НЕПРАЦЕЗДАТНОСТІ

? **За рішенням атестаційної комісії атестація може бути проведена за відсутності працівника, якщо він не з'явився на засідання атестаційної комісії з об'єктивних причин (службове відрядження, територіальна віддаленість, тривала хвороба та інші причини, що перешкоджають присутності на засіданні) і дав на це письмову згоду (п. 3.10 Типового положення № 930). З якої дати в такому разі застосовувати результати атестації?**

нарахування заробітної плати за новими ставками (посадовими окладами) здійснюється з дня виникнення такого права.

Приклад 4. Учитель напередодні чергової атестації захворів. Атестаційна комісія рішенням від 27.03.2023 р. присвоїла вчителю I кваліфікаційну категорію (до атестації він мав II категорію). На лікарняному вчитель перебував з 24.03.2023 р. по 07.04.2023 р. включно.

Відповідь на це запитання надало МОН у листі від 13.09.2017 р. № 2.3-2165 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 12/2018, с. 9). Так, якщо право на зміну розміру ставки зарплати (посадового окладу) настає в період перебування працівника у відпустці чи під час тимчасової непрацездатності, на підвищенні кваліфікації, стажуванні,

Оскільки підвищення посадового окладу відбулося під час хвороби, це не вплине на розрахунок допомоги по тимчасовій непрацездатності, і на загальний розмір зарплати за березень 2023 року також. Оплата праці за новим посадовим окладом буде проводитись, починаючи з першого дня виходу на роботу (у даному випадку з 10.04.2023 р.).

ВИКОРИСТАНІ ДОКУМЕНТИ

Розміри підвищень — Розміри підвищень посадових окладів (ставок заробітної плати) працівникам у державних і комунальних закладах та установах освіти, затверджені постановою КМУ від 28.12.2021 р. № 1391.

Типове положення № 930 — Типове положення про атес-

тацію педагогічних працівників, затверджене наказом МОН від 06.10.2010 р. № 930.

Інструкція № 102 — Інструкція про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти, затверджена наказом МОН від 15.04.1993 р. № 102.

ДОКУМЕНТИ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Щодо терміну дії рішення атестаційної комісії

Лист від 26.06.2017 р. № 2.3-1492

На лист <...> щодо терміну дії рішення атестаційної комісії повідомляємо.

Відповідно до статті 27 Закону України «Про загальну середню освіту» атестація педагогічних працівників загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від підпорядкування, типів і форм власності є обов'язковою і здійснюється, як правило, один раз на п'ять років відпо-

відно до Типового положення про атестацію педагогічних працівників.

Атестація педагогічних працівників регламентована Типовим положенням про атестацію педагогічних працівників, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 06.10.2010 р. № 930 (далі — Типове положення).

Згідно із пунктом 3.30 Типового положення кваліфікаційна категорія та педагогічне звання, присвоєні педагогічному працівнику за результатами атестації, можуть змінюватися лише за рішенням атестаційної комісії.

Типове положення не містить норми, що передбачає зниження кваліфікаційної категорії лише з тих підстав, що після прийняття рішення атестаційною комісією минуло понад п'ять років.

З огляду на зазначене, кваліфікаційна категорія, присвоєна педагогічному працівнику за рішенням атестаційної комісії, є чинною до прийняття наступного рішення атестаційної комісії та не може бути змінена особою чи органом, до компетенції яких не належить прийняття відповідних рішень.

*Директор департаменту
Юрій КОНОНЕНКО*

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Щодо атестації керівника гуртка

Лист від 21.04.2021 р. № 4.5/928-21 (витяг)

За результатами розгляду <...> звернення <...> щодо атестації керівника гуртка в межах компетенції інформуємо.

<...> Порядок атестації педагогічних працівників регламентовано Типовим положенням про атестацію педагогічних працівників, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 06.10.2010 р. № 930 <...> (далі — Типове положення).

Згідно із пунктом 4.11 Типового положення педагогічним працівникам, які не мають повної вищої освіти, а також керівникам гуртків, секцій, студій, інших форм гурткової роботи незалежно від рівня здобутої ними освіти за результатами атестації встановлюються тарифні розряди.

При встановленні тарифного розряду враховуються освітній рівень працівника, професійна компетентність, пе-

дагогічний досвід, результативність та якість роботи, інші дані, які характеризують його професійну діяльність.

Порушене у зверненні питання врегульовано також наказом Міністерства освіти і науки України від 26.09.2005 р. № 557 «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ». Додатком 8 визначено, що на посаді керівника гуртка можуть встановлюватися 10–12 тарифні розряди.

Типове положення не містить норми щодо послідовності встановлення тарифних розрядів за результатами атестації керівників гуртків.

Начальник Головного управління загальної середньої та дошкільної освіти Юрій Кононенко

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Щодо оплати праці вчителя, який викладає декілька предметів

Лист від 17.05.2017 р. № 1/11-4738

На <...> запити щодо оплати праці вчителя, якому присвоєне педагогічне звання «старший учитель» і який викладає декілька предметів у навчальному закладі, повідомляємо наступне.

Відповідно до пункту 3.25. Типового положення про атестацію педагогічних працівників (далі — Типове положення), затвердженого наказом Міністерства освіти і науки України від 06.10.2010 р. № 930 <...>, вчителі, які мають педагогічне навантаження з кількох предметів, атестуються з того предмета, який викладають за спеціальністю. У цьому випадку присвоєна кваліфікаційна категорія поширюється на все педагогічне навантаження. Необхідною умовою при цьому є підвищення кваліфікації з предметів інваріантної складової змісту загальної середньої освіти.

Відповідно до пункту 5.1 Типового положення за результатами атестації педагогічним працівникам, які досягли високих показників у роботі, присвоюються педагогічні звання. Педагогічне звання «старший учитель» присвоюється працівнику, який займає посаду вчителя, незалежно від обсягу його навантаження та кількості предметів, які він викладає.

Працівники, які мають педагогічні звання, повинні під час чергової атестації, яка відповідно до п. 1.7 Типового положення здійснюється один раз на п'ять років, також атестуватися на відповідність раніше присвоєним педагогічним званням.

Згідно з пунктом 24 Інструкції про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти, затвердженої наказом Міністерства освіти України від 15.04.1993 р. № 102 <...>, за звання «старший учитель» ставки заробітної плати підвищуються на 10 відсотків. Підвищення ставок заробітної плати за звання, присвоєні за наслідками атестації, здійснюється лише за період роботи на посадах, на яких були присвоєні відповідні звання.

Оскільки педагогічне звання «старший учитель» присвоюється працівнику, який займає посаду вчителя, то підвищення ставки заробітної плати за присвоєне педагогічне звання «старший учитель» поширюється на все педагогічне навантаження учителя незалежно від кількості предметів, які він викладає.

Перший заступник Міністра Володимир Ковтунець

Б