

Кредиторська заборгованість бюджетних установ: окремі нюанси обліку в умовах війни

Визначення терміну «кредиторська заборгованість» у законодавстві, що регулює питання ведення бухгалтерського обліку в державному секторі немає. У [Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV](#) (далі – Закон № 996) визначено значення вживання терміну «зобов'язання» як заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди (ст. 1).

Водночас у БКУ вживається термін **бюджетне зобов'язання** - це будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому (п. 7 ч. 1 ст. 2).

В контексті вимог БКУ будь-які **бюджетні зобов'язання** та платежі з бюджету здійснюються лише за наявності відповідного бюджетного призначення, якщо інше не передбачено законом про Державний бюджет України (ч. 1 ст. 23).

При цьому, розпорядники бюджетних коштів беруть бюджетні зобов'язання та здійснюють платежі тільки в межах бюджетних асигнувань, встановлених кошторисами, враховуючи, зокрема, необхідність виконання бюджетних зобов'язань минулих років.

Згідно з вимогами ч. 1 ст 49 БКУ розпорядник бюджетних коштів після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого **бюджетного зобов'язання** приймає рішення про їх оплату та надає доручення на здійснення платежу органу Казначейства України.

Саме після отримання товарів, робіт і послуг відповідно до умов взятого бюджетного зобов'язання на підставі первинних документів у бухгалтерському обліку розпорядників бюджетних коштів **відображається кредиторська заборгованість**.

Заборгованість за розрахунками з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги й замовниками за виконані роботи або надані послуги, реалізовану продукцію відображається на рахунку **62 «Розрахунки за товари, роботи, послуги»** [Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203](#).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання визначені НП(С)БОДС128 «Зобов'язання», затвердженим [наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629](#), а інформації про розрахунки з кредиторами бюджетних установ – [Порядком бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372](#) (далі – Порядок № 372).

У бюджетному законодавстві зобов'язання розпорядника бюджетних коштів сплатити кошти за будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування

розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду відповідно до законодавства називається **бюджетним фінансовим зобов'язанням**.

Бюджетні фінансові зобов'язання реєструються органами Казначейства у бухгалтерському обліку виконання бюджетів. Механізм реєстрації визначено [Порядком реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309](#).

Отже, сутність **бюджетних фінансових зобов'язань** за бюджетним законодавством та **кредиторської заборгованості** за законодавством з питань бухгалтерського обліку в державному секторі **тотожні**.

У Порядку № 372 визначені види кредиторської заборгованості та значення термінів: прострочена кредиторська заборгованість і кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув.

Більш детально розглянемо такі види кредиторської заборгованості та повноваження розпорядників коштів місцевих бюджетів при їх наявності.

Прострочена кредиторська заборгованість – це сума кредиторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отримані товари, виконані роботи, надані послуги.

Інформація про наявність такої заборгованості, що виникла на дату складання розпорядником коштів бюджетної звітності при виконанні кошторису за поточний та минулі звітні роки, відображається у графі 10 «Кредиторська заборгованість на кінець звітного періоду (року), з неї прострочена» форми № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами». Тобто, із загальної суми кредиторської заборгованості уточнюється сума заборгованості, термін оплати якої прострочено.

Відповідно до [Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44](#) (далі – Порядок 44), Звіт про заборгованість за бюджетними коштами складається і подається розпорядниками коштів до органів Казначейства в складі місячної, квартальної та річної бюджетної звітності.

При набутті кредиторською заборгованістю такого статусу розпорядникам бюджетних коштів важливо дотримуватися вимог ч. 4 ст. 51 БКУ в частині взяття бюджетних зобов'язань.

Так, за наявності простроченої кредиторської заборгованості із заробітної плати, стипендій, а також за спожиті комунальні послуги, електричну та теплову енергію, природний газ та інші енергоносії розпорядники бюджетних коштів у межах бюджетних асигнувань за загальним фондом не беруть бюджетних зобов'язань та не здійснюють платежів за іншими заходами, пов'язаними з функціонуванням

бюджетних установ (крім захищених видатків бюджету, визначених ст. 55 БКУ), до погашення такої заборгованості.

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, - це прострочена кредиторська заборгованість, щодо якої кредитором втрачено право звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

Для визначенні кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, насамперед необхідно визначити, коли закінчується строк позовної давності.

Позовна давність, відповідно до ст. 256 [Цивільного кодексу України](#) (далі – ЦКУ), – це строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права або інтересу.

Загальну позовну давність встановлено тривалістю у 3 роки (ч. 1 ст. 257 ЦКУ). Для окремих видів вимог закон може встановлювати спеціальну позовну давність: скорочену або більшої тривалості порівняно із загальною позовною давністю (ч. 1 ст. 258 ЦКУ).

Кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, за загальним та спеціальним фондами місцевого бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ) відповідно до вимог Порядку № 372 **списується установами щокварталу**.

З цією метою здійснюються наступні заходи.

Крок 1. Визначається кредиторська заборгованість, строк позовної давності якої минув, шляхом проведення за рішенням керівника інвентаризації розрахунків. Складається Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами (п. 7 розділу III [Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879](#)).

Типові форми для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації затверджені [наказом Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. № 572](#).

Крок 2. Складається Довідка про дебіторську і кредиторську заборгованість щодо яких строк позовної давності минув у якій зазначаються такі кредитори, їх місцезнаходження. Також наводяться пояснення причин виникнення такої заборгованості та відповідні дати.

Крок 3. Складається Акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. Керівник має затвердити цей акт і всі попередні документи.

Крок 4. Акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання, складений розпорядником нижчого рівня погоджується розпорядником вищого рівня.

Для установ, що мають подвійну підпорядкованість, таке рішення приймається установою вищого рівня, яка затверджує кошторис.

Установа вищого рівня розглядає подані акти і в разі прийняття відповідного рішення видає розпорядчий документ про списання з обліку підвідомчої установи кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за загальним та

спеціальним фондами відповідного бюджету (крім власних надходжень бюджетних установ).

Крок 5. Після отримання відповідного погодження головного розпорядника розпорядником коштів нижчого рівня видається наказ (або інший внутрішній розпорядчий документ) на списання кредиторської заборгованості. Списання проводиться на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Установи здійснюють списання кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, за власними надходженнями бюджетних установ щокварталу в порядку, передбаченому Порядком № 372, але рішення про списання приймається керівником такої установи самостійно. Списання проводиться на підставі розпорядчого документа керівника установи.

Інформація про списання з обліку кредиторської заборгованості за власними надходженнями бюджетних установ, строк позовної давності якої минув, доводиться до відома установи вищого рівня.

Крок 6. Складається бухгалтерська довідка та відображається на рахунках бухгалтерського обліку інформація про списану кредиторську заборгованість.

При списанні визнається збільшення фінансового результату виконання кошторису за кредитом субрахунку 5512 "Накопичені фінансові результати виконання кошторису" (п. 6.5 Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженої [наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219](#)).

Відповідно до вимог Порядку № 44 інформація про суми списаної протягом звітного періоду в установленому порядку кредиторської заборгованості розкривається у графі 12 «Кредиторська заборгованість, списана за період з початку звітного року» форми № 7д, № 7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами».

Важливо наголосити, що у період дії в Україні воєнного стану строки, визначені ст. 257 ЦКУ, продовжуються на строк його дії (п. 19 розділу "Прикінцеві та перехідні положення" ЦКУ).

[Указом Президента України від 24.02.2022 № 64/2022](#) воєнний стан в Україні введено з 05 години 30 хвилин 24 лютого 2022 року, який продовжено до 18 серпня 2023 року, тому наразі заборгованість, за якою строки давності станом на 24.02.2022 не пройшли, не може вважатися безнадійною і, відповідно не підлягає списанню.

Отже, після закінчення воєнного стану за кожним зобов'язанням необхідно буде провести оцінку щодо можливості виникнення обов'язку погашення такої заборгованості у майбутньому та за необхідності прийняти рішення про списання безнадійної заборгованості.

Посилання на НПА, що згадані у роз'ясненні:

- Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI «Бюджетний кодекс України». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>;
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>;

- Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372 «Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14#Text>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 № 309 «Про затвердження Порядку реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12#n33>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 № 44 «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12#n2704>;

- Кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV «Цивільний кодекс України». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n1415>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text>;

- Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>;

- Указ Президента України від 24.02.2022 № 64/2022 «Про введення воєнного стану в Україні». Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/64/2022#Text>.

(с) Це роз'яснення стало можливим завдяки щирій підтримці американського народу, наданій через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID). Зміст є відповідальністю Глобал Ком'юнітіз (Global Communities) і не обов'язково відображає точку зору USAID чи Уряду Сполучених Штатів.