

Людмила ІЛЬЯШ, консультант



РЕОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ: ЧИ ПОТРІБНА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ?

Реформування діяльності бюджетних установ зазвичай супроводжується їх реорганізацією шляхом злиття, приєднання чи перетворення. У цій статті розглянемо, чи обов'язково є в такому разі інвентаризація та як правильно її організувати та провести.

Рішення про реорганізацію

У ч. 1 ст. 104 Цивільного кодексу (далі – ЦК) визначено, що юридична особа внаслідок реорганізації (злиття, приєднання, поділу, перетворення) припиняється. Майно, права та обов'язки юросіб, що реорганізуються, переходять до правонаступників.

Здебільшого реорганізація бюджетних установ проводиться на підставі рішення засновника установи або органів, до сфери управління яких належать ці установи. Іноді установа може бути припинена за рішенням суду.

Згідно зі ст. 105 ЦК засновники, суд або органи управління, що ухвалили рішення про припинення бюджетної установи, зобов'язані протягом трьох робочих днів із дати його ухвалення письмово повідомити про це орган, що здійснює держреєстрацію.

Для подальшого управління процедурою припинення установи органами, що ухвалили рішення про припинення установи, призначається комісія з реорганізації (ліквідаційна комісія), голова комісії або ліквідатор та встановлюється порядок і строк заявлення кредитором своїх вимог до юрособи, що припиняється.

Виконання функцій комісії з реорганізації (ліквідаційної комісії) може бути покладено на орган управління юридичної особи.

Завдання інвентаризації

До початку процедури передання майна та зобов'язань бюджетної установи правонаступнику у зв'язку з реорганізацією потрібно провести їх

інвентаризацію з метою забезпечення достовірності даних бухобліку та фінзвітності.

Інвентаризація проводиться відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 02.09.14 р. № 879 (далі – Положення № 879).



Проведення суцільної інвентаризації в разі припинення юридичної особи є обов'язковим.

Згідно з п. 7 розд. I Положення № 879 у разі припинення юридичної особи обов'язковим є проведення суцільної інвентаризації в обсязі, визначеному п. 6 цього розділу. Така перевірка має охоплювати всі без винятку зобов'язання та активи бюджетної установи незалежно від їх місцезнаходження, зокрема предмети, які передано у прокат, оренду або перебувають на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві незалежно від технічного стану.

Суцільній інвентаризації підлягають (п. 6 Положення № 879):

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції;
- запаси;
- готівка, грошові кошти та їх еквіваленти, бланки документів суворої звітності;
- дебіторська та кредиторська заборгованість (далі – ДЗ, КЗ);
- активи й зобов'язання, які обліковуються на позабалансових рахунках.

Інвентаризація майна установи має забезпечити:

- виявлення фактичної наявності активів та перевірку повноти відображення зобов'язань;
- установлення лишків або нестач активів;
- виявлення активів, які втратили свою первісну якість та не використовуються протягом тривалого періоду часу;
- виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям їх визнання.

У разі реорганізації установи інвентаризація проводиться перед складанням передавального акта – підсумкового документа за результатами діяльності комісії з реорганізації. У цьому акті зазначається положення про правонаступництво щодо всіх зобов'язань установи, що припиняється, а також її боржників та кредиторів.

Інвентаризаційна комісія

Інвентаризацію в установі, що припиняється, проводить комісія з реорганізації, до якої з моменту її призначення переходять усі повноваження щодо управління справами установи, що припиняється (ч. 4 ст. 105 ЦК).

Створення комісій з реорганізації, їх склад та обов'язки затверджуються розпорядженням керівника органу управління, який ухвалив рішення про припинення установи. До складу комісії можуть бути включені представники як установи, що припиняється, так і новоствореної установи. Наявність у її складі представника бухгалтерської служби є обов'язковою умовою.

До початку перевірки фактичної наявності активів (п. 5 розд. II Положення № 879):

- перевіряється справність усіх ваговимірних приладів;
- завершується обробка всіх документів щодо руху активів та формування реєстрів прибуткових і видаткових документів або звітів про рух активів;
- виводяться залишки матеріальних цінностей на дату інвентаризації;
- групуються, сортуються та розкладаються активи в порядку, зручному для їх підрахунку.

Голова комісії до початку інвентаризації візує всі прибуткові та видаткові документи, що додаються до реєстрів (звітів). Ці документи є підставою для визначення залишків активів на початок інвентаризації за даними обліку.

Матеріально відповідальні особи (далі – МВО) повинні надати в інвентаризаційному описі

розписки про те, що всі прибуткові та видаткові документи на активи здано до бухгалтерії, усі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковано, а ті, що вибули, списано (п. 6 розд. II Положення №879).

Інвентаризація проводиться повним складом комісії та у присутності МВО.

Перевірка наявності активів і стану зобов'язань

Інвентаризаційна комісія встановлює наявність активів шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру. Переважування, обмір, підрахунок проводяться у порядку розміщення активів у приміщенні, де вони зберігаються. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків. Акти обмірів і розрахунки додаються до інвентаризаційних описів (п. 7 Положення № 879).

Активи, які зберігаються в різних ізольованих приміщеннях в одній МВО, перевіряються послідовно за кожним місцем зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується (п. 8 розд. II Положення № 879).

Документальне оформлення

Для фіксування наявності, стану та оцінки активів застосовуються інвентаризаційні описи. Наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, відомості щодо повноти відображення ДЗ і КЗ, витрат і доходів майбутніх періодів відображаються в актах інвентаризації.

Інформація про наявність активів наводиться в інвентаризаційних описах за їх найменуваннями в розрізі місць зберігання та МВО, з можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою. Акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації. Водночас мають бути забезпечені їх ідентифікація та зіставлення з даними бухгалтерського обліку.

В інвентаризаційних описах (актах інвентаризації) записи робляться послідовно в кожному рядку на окремому аркуші. На останніх аркушах інвентаризаційного опису (акта інвентаризації) незаповнені рядки прокреслюються. Помарки й підчистки в описах не допускаються. виправлення помилок робиться в усіх примірниках описів шляхом закреслення неправильних записів і написання над

ними правильних. Виправлення мають бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії та МВО (п. 17 розд. II Положення № 879).

Для оформлення результатів інвентаризації в бюджетних установах застосовуються типові форми для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації, затверджені наказом Міністерства фінансів від 17.06.15 р. № 572 (далі – Наказ № 572), зокрема:

- Інвентаризаційний опис необоротних активів;
- Інвентаризаційний опис запасів;
- Інвентаризаційний опис матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання;
- Звіряльна відомість результатів інвентаризації необоротних активів;
- Звіряльна відомість результатів інвентаризації запасів;
- Акт про результати інвентаризації грошових коштів;
- Акт інвентаризації наявності грошових документів, бланків документів суворої звітності;
- Акт інвентаризації наявності фінансових інвестицій;
- Акт інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами;
- Акт інвентаризації дебіторської або кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання;
- Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків;
- Протокол інвентаризаційної комісії.

Крім того, для оформлення результатів інвентаризації окремих об'єктів застосовуються такі документи:

- Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів за типовою формою № НА-4, затвердженою наказом Міністерства фінансів від 22.11.04 р. № 732, – у разі інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів;
- Акт про результати інвентаризації наявних коштів, що зберігаються, за формою згідно з додатком 8 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.17 р. № 148, – у разі інвентаризації наявності готівки;
- Акт інвентаризації об'єктів державної власності, що пропонуються до списання, за формою згідно з додатком 2 до Порядку списання об'єктів державної власності, затвердженого постано-

вою КМУ від 08.11.07 р. № 1314, – у разі інвентаризації майна об'єктів державної власності;

- Акт інвентаризації основних фондів (засобів), які пропонуються до відчуження, за формою згідно з додатком 2 до Порядку відчуження об'єктів державної власності, затвердженого постановою КМУ від 06.06.07 р. № 803, – основних засобів, які пропонуються до відчуження.

На активи, які перебувають у дорозі або тимчасово містяться на складах інших підприємств, установ чи організацій (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), необхідно скласти окремі інвентаризаційні описи. Ця вимога стосується й активів, які не належать установі, але перебувають в її розпорядженні (п. 11 розд. II Положення № 879).

Інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами комісії та МВО. МВО дають розписку, якою засвідчують факт здійснення перевірки в їх присутності та відсутність будь-яких претензій до членів комісії.

Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформлюються у двох примірниках.

Оформлення результатів інвентаризації

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) передаються до бухгалтерії для перевірки, виявлення й відображення в обліку результатів інвентаризації. Кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом зіставлення виявляються розходження між даними інвентаризації та даними обліку. Також у бухгалтерії проводиться перевірка всіх підрахунків в інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). Виявлені помилки в цінах, таксуванні та підрахунках мають бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) і МВО.

На останній сторінці інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

У бухгалтерії складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, в яких відображаються розбіжності між даними бухобліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).

Вартість лишків і нестач цінностей у звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в регістрах бухобліку.

За результатами інвентаризації складається протокол інвентаризаційної комісії, в якому відображаються висновки комісії щодо виявлених розбіжностей та пропозиції щодо їх урегулювання.

У протоколі наводяться:

- причини нестач, втрат, лишків;
- пропозиції щодо зарахування внаслідок пересортиці, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач із зазначенням причин виникнення.

Протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації протокол інвентаризаційної комісії розглядається та затверджується головою комісії з реорганізації.

Затверджений головою комісії протокол є підставою для відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку та звітності установи, що припиняється.

Урегулювання розбіжностей

Згідно з п. 4 розд. IV Положення № 879 розбіжності між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, виявлені під час інвентаризації, регулюються установами в такому порядку:

1) оприбутковуються зі збільшенням доходів майбутніх періодів (доходів спецфонду бюджетної установи) лишки основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів, грошових коштів, їх еквівалентів та інших оборотних матеріальних цінностей;

2) списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати нестача запасів у межах установлених норм природного убутку, виявлена під час інвентаризації. Норми природного убутку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач і після взаємозаліку нестач цінностей і лишків унаслідок пересортиці. За відсутності норм природного убутку втрата розглядається як нестача понад норму;

3) списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства, нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей, якщо винні особи встановлені;

4) зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей, у разі якщо винні особи не встановлені.

На суму виявлених лишків до органів Держказначейства подається довідка про надходження в натуральній формі.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Залучення для цього професійного оцінювача не передбачено законодавством. Тобто, оцінюючи лишки матеріальних цінностей, комісія з реорганізації має виходити з того, скільки міг би коштувати аналогічний об'єкт з урахуванням ступеня його зносу й технічного стану на момент оприбуткування.

Результати оцінки оформлюються актом оцінки інвентаризаційної комісії установи за довільною формою.

Водночас для оцінки земельних ділянок, будівель та споруд (у т. ч. недобудованих), складних приладів та обладнання, а також транспортних засобів, виявлених у лишках під час інвентаризації, доцільно звернутися до суб'єкта оціночної діяльності.

Визначення розміру збитків

Згідно з п. 2 Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, розмір збитків від нестач визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів. Якщо ж було завдано майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою у статутному (складеному) капіталі, то слід керуватися Методикою оцінки майна, затвердженою постановою КМУ від 10.12.03 р. № 1891.

Отже, якщо для оцінки виявлених під час інвентаризації лишків залучення суб'єкта оціночної діяльності не обов'язкове, то для визначення розміру збитків від нестачі, псування, розкрадання майна проведення незалежної оцінки передбачено законодавством. Оцінка збитків проводиться на день добровільного відшкодування збитків або на день подання позову до суду, якщо вимогу не задоволено у добровільному порядку (ч. 3 ст. 225 Господарського кодексу).



Бюджетні установи зобов'язані протягом 5 днів після встановлення нестач і втрат, які виникли внаслідок зловживань, передати правоохоронним органам відповідні матеріали, а на суму нестач і втрат подати цивільний позов (п. 7 Положення № 879).

Бухгалтерський облік

Суми недостач і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, а також суми збитків, віднесені на винних осіб, та суми заборгованостей, що підлягають утриманню в установленому порядку, обліковуються на субрахунку 2115 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків». Якщо винні особи не встановлені, то суми невідшкодованих нестач і втрат відображаються на субрахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів».

Відповідно до п. 6.4 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 від 29.12.15 р. № 1219, списання сум ДЗ після закінчення строку позовної давності відображається за Дт субрахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису». Тобто на суму такої заборгованості зменшується результат виконання кошторису попередніх звітних періодів. Списання КЗ, строк позовної давності якої минув, відображається за Кт субрахунка 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (п. 6.5 Типової кореспонденції) – результат виконання кошторису попередніх звітних періодів збільшується на суму списаної кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності.

Безнадійна ДЗ обліковується на позабалансовому рахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів» протягом трьох років із моменту списання для спостереження за можливістю її стягнення в разі змін майнового стану неплатоспроможних дебіторів.

Розглянемо на прикладі, як відображаються виявлені розбіжності між даними бухгалтерського та фактичного наявності активів, а також виявлені суми простроченої заборгованості, що підлягають списанню.

Приклад

Відображення результатів інвентаризації в обліку бюджетної установи, що реорганізується

Під час проведення інвентаризації бюджетної установи у зв'язку з реорганізацією виявлено:

- надлишок одного системного блока, списаного з балансу 2019 року у зв'язку із закінченням строку його експлуатації, який на момент перевірки продовжує використовуватися. Ліквідаційна вартість системного блока встановлена на рівні 950 грн;
- надлишок будівельних матеріалів (тротуарна плитка 1,5 м²) на суму 300 грн;
- нестачу двох галогенових ламп у фару автомобіля на суму 238 грн (запчастини). МВО (завгар) пояснила, що нестача виникла внаслідок крадіжки ламп, і написала заяву про утримання суми відшкодування з її зарплати;
- нестачу будівельних матеріалів (цемент) на суму 1 800 грн, винну особу не встановлено;
- ДЗ, строк позовної давності якої минув, на суму 15 400 грн;
- КЗ, строк позовної давності якої минув, на суму 1 790 грн.

У бухгалтерському обліку держустанови, що реорганізується, зазначені операції відображаються так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	МО*	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
				Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6	7
1	Збільшено первісну вартість системного блока, що продовжує використовуватися, на суму ліквідаційної вартості	17	Бухгалтерська довідка	1014	5111	950
2	Відображено дохід на суму виявлених надлишків будівельних матеріалів	14		2313	7112	300
	Відображено касові видатки	4		2117	2313	300
	Оприбутковано надлишки 1,5 м ² тротуарної плитки		1513	2117	300	

* Меморіальний ордер.

1	2	3	4	5	6	7
3	Списано суму нестачі двох галогенових ламп у фару автомобіля	13	Бухгалтерська довідка	8013	1515	238
	Водночас проведено запис на суму вартості відшкодування збитків, яку віднесено на рахунок винної особи	4, 14		2115	7111	238
	Унесено готівку в касу в рахунок відшкодування збитків	1, 4		2211	2115	238
4	Списано нестачу будівельних матеріалів (цемент), щодо якої винну особу не встановлено	13		8013	1513	1 800
	Водночас вартість нестачі відображено на позабалансовому рахунку	16		073	–	1 800
5	Списано ДЗ, строк позовної давності якої минув	4		5512	2111	15 400
	Одночасно відображено ДЗ на позабалансовому рахунку	16		071	–	15 400
	Списано ДЗ із позабалансового рахунка			–	071	15 400
6	Списано суму КЗ, строк позовної давності якої минув	6		6211	5512	1 790
7	Наприкінці звітного періоду закрито рахунок:					
	– доходів	14	7111	5511	538	
			7112	5511	300	
	– витрат	17	5511	8013	2 038	

ВИСНОВКИ



Інвентаризація в бюджетній установі, що реорганізується, проводиться комісією з реорганізації, призначеною органом, що ухвалив рішення про припинення бюджетної установи.

У разі припинення юрособи обов'язково проводиться суцільна інвентаризація, яка має охоплювати всі без винятку зобов'язання та активи бюджетної установи незалежно від їх місцезнаходження.

Наявність, стан та оцінка активів фіксуються в інвентаризаційних описах. Наявність готівки, грошових документів, бланки документів суворої звітності, фінансових інвестицій, відомості щодо ДЗ і КЗ, витрат і доходів майбутніх періодів відображаються в актах інвентаризації.

За результатами інвентаризації складається протокол інвентаризаційної комісії, у якому відображаються висновки комісії щодо виявлених розбіжностей та пропозиції щодо їх урегулювання.

Затверджений головою комісії протокол є підставою для відображення результатів інвентаризації в бухобліку та звітності установи, що припиняється.



Передплатіть «БАЛАНС-БЮДЖЕТ» // будь-яким зручним для вас способом через редакцію в персонального менеджера:



(056) 370-44-25,
(044) 333-91-40;
(067) 544-07-31;



product@balance.ua

або за каталогом у будь-якому поштовому відділенні.

Передплатний індекс видання «БАЛАНС-БЮДЖЕТ» 23121 (укр.); 23120 (рос.).