

**Проект ЄС/ПРООН  
«Місцевий розвиток, орієнтований на громаду »**

**ПРАКТИЧНИЙ ПОСІБНИК  
ДЛЯ ОРГАНІЗАЦІЙ ГРОМАД  
З ПИТАНЬ ФІНАНСОВО - ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ  
ПРИ ВПРОВАДЖЕННІ МІКРОПРОЕКТІВ МРГ**

-

Цей практичний посібник для організацій громад з питань фінансово-господарської діяльності при впровадженні мікропроектів МРГ було розроблено в рамках проекту «Місцевий розвиток, орієнтований на громаду» (МРГ). Відповідальність за зміст посібника несуть винятково співробітники проекту МРГ, точка зору яких може не збігатися з позицією Європейського Союзу або ПРООН.

### **Проект «Місцевий розвиток, орієнтований на громаду» (МРГ)**

01601, Київ, вул. Еспланадна, 20, каб. 704-708

Тел.: +38 (044) 253 5975, факс: +38 (044) 253 5973

[www.cba.org.ua](http://www.cba.org.ua), [www.cba.org.ua/three](http://www.cba.org.ua/three)

Сторінка в Facebook: [www.facebook.com/cbaproject](http://www.facebook.com/cbaproject)

**Проект «Місцевий розвиток, орієнтований на громаду» (МРГ).** Основна мета Проекту – сприяти сталому соціально-економічному розвитку на місцевому рівні шляхом зміцнення спільного управління та заохочення громадських ініціатив по всій Україні. З 2008 року проект МРГ працює на всій території України. Третя фаза Проекту триватиме 42 місяці, починаючи з 1 квітня 2014 року. Під час третьої фази Проект МРГ надаватиме підтримку обласним та місцевим органам влади щодо поширення кращих практик та досвіду зі спільного планування та подальшого поширення підходу, орієнтованого на громаду. Діяльність Проекту МРГ буде спрямовано на відновлення базової соціальної та комунальної інфраструктури в таких пріоритетних сферах діяльності громад, як енергоефективність, охорона здоров'я, охорона навколишнього середовища, водопостачання спільно з розвитком малого аграрного бізнесу. Проект надаватиме підтримку Уряду України у впровадженні реформ з децентралізації та поширення інноваційних підходів щодо спільного планування та сприяння сталому соціально-економічному розвитку на місцевому рівні через центри управління знаннями та впровадження курсу в навчальні програми двадцяти університетів. Проект фінансується Європейським Союзом та співфінансується та впроваджується Програмою розвитку ООН.

**Європейський Союз** складається з 28 країн-членів, які вирішили поетапно об'єднати разом свої інновації, ресурси і долі. Спільно, протягом 50-річного періоду розширення, вони побудували зону стабільності, демократії й поступального розвитку, підтримуючи культурну різноманітність, толерантність та індивідуальні свободи.

**Програма розвитку Організації Об'єднаних Націй (ПРООН)** є глобальною мережею ООН в галузі розвитку, організацією, яка виступає за позитивні зміни та надає країнам доступ до джерел знань, досвіду та ресурсів задля допомоги людям в усьому світі будувати краще життя. ПРООН співпрацює з понад 170 країнами світу, допомагаючи їм знаходити власні шляхи розв'язання глобальних та національних проблем в галузі людського розвитку.

## **ЗМІСТ**

### **ВСТУП**

### **РОЗДІЛ 1: ЗАГАЛЬНІ ПОНЯТТЯ**

- 1.1 Суть господарської діяльності
- 1.2 Суб'єкти господарювання
- 1.3 Майно суб'єктів господарювання
- 1.4 Організації громад (ОГ) та статус юридичної особи
- 1.5 Партнери та підрядники організацій громад (ОГ)
- 1.6 Поняття господарського договору та договірні стосунки
- 1.7 Форма та зміст господарського договору
- 1.8 Зміна та розірвання господарського договору
- 1.9 Порядок та форми розрахунків у господарському обороті
- 1.10 Договір про відкриття та обслуговування банківського рахунку

### **РОЗДІЛ 2: ВПРОВАДЖЕННЯ МІКРОПРОЕКТУ – ФІНАНСОВІ АСПЕКТИ**

- 2.1 Загальна характеристика бюджету впровадження мікропроекту
- 2.2 Дольове співфінансування впровадження мікропроекту – вимоги до обліку та контролю
- 2.3 Особливі вимоги щодо роботи з грантовими коштами, отриманими за Угодою між ОГ та ЄС/ПРООН
- 2.4 Порядок та умови отримання грантових коштів за Угодою між ОГ та ЄС/ПРООН
- 2.5 Особливості обліку та роботи з коштами місцевого бюджету – частка РДА/СР
- 2.6 Контроль цільового використання коштів
- 2.7 Особливості підготовки та подання фінансової частини звітів за використання власних коштів та коштів партнерів на етапах впровадження мікропроекту
- 2.8 Порядок підготовки та подання фінальних звітних фінансових документів по мікропроекту

### **РОЗДІЛ 3: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОГ**

- 3.1 Бухгалтерський облік ОГ загальна характеристика
- 3.2 Основні господарські операції
- 3.3 Бухгалтерський облік основних господарських операцій ОГ
- 3.4 Типові помилки в бухгалтерському обліку ОГ
- 3.5 Звітність ОГ

## ВСТУП

Цей посібник призначений допомогти організаціям громад (далі: ОГ), які реалізують мікропроекти в межах програми *Місцевий розвиток громад (МРГ)*, що впроваджується ПРООН в Україні із залученням коштів донора – Європейської комісії та власних грантових коштів ПРООН в Україні.

Метою посібника є дати базову інформацію, роз'яснення та рекомендації щодо ведення господарської діяльності ОГ під час впровадження останніми мікропроектної пропозиції. Актуальність подання такого роду інформації підтверджена практикою впровадження програми. Чинне законодавство України надає необхідну базу ОГ щодо ведення неприємницької господарської діяльності для реалізації статутних завдань таких організацій.

Матеріал посібника подається у трьох розділах. Перший розділ містить інформацію щодо ведення неприємницької господарської діяльності в чинному правовому полі України. Окремо виділені такі питання: статус юридично особи, неприємницька діяльність, господарський договір та договірні стосунки, розрахунки у господарському обороті.

Другий розділ зосередиться на основних моментах фінансової частини реалізації мікропроєкту. Будуть розглянуті питання надходження та використання коштів грантової угоди, а також робота з фінансовими ресурсами організації громади та залученими коштами місцевого бюджету.

Третій розділ буде присвячено ключовим питанням ведення бухгалтерського обліку ОГ та звітності, що встановлена для таких господарюючих суб'єктів.

Запропонований посібник є другим виданням в межах реалізації програми МРГ.

## РОЗДІЛ 1: ЗАГАЛЬНІ ПОНЯТТЯ

### 1.1 Сутність господарської діяльності

Програма *Місцевий розвиток громади (МРГ)* регламентує впровадження мікропроектів зареєстрованими організаціями громад (ОГ) шляхом участі у господарських відносинах та/або ведення невідприємницької господарської діяльності. Відповідно до чинного законодавства, громадське об'єднання, яке має намір провадити діяльність зі статусом юридичної особи, реєструється в порядку, що визначений чинним законодавством України.

Господарська діяльність – це така суспільно корисна діяльність суб'єктів господарювання щодо виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг з метою їх реалізації за плату (як товару), що ґрунтується на поєднанні приватних і публічних інтересів і здійснюється професійно. Дотримання вимог законодавства, стратегічних економічних рішень держави, моральних принципів і норм, ділових правил та звичаїв є обов'язковим для усіх суб'єктів господарювання та учасників відносин у сфері господарювання.

Господарські відносини виникають в ОГ із договорів та договірних стосунків, наприклад: на отримання та роботу з грантовими коштами ПРООН/ЄС, на проведення робіт з ремонту ліній вуличного освітлення, чи на проведення робіт із заміни вікон у ДНЗ/СШ, інше. За такими договорами ОГ виступає отримувачем/набувачем, замовником/співзамовником та фінансуючою/співфінансуючою стороною. Придбані роботи/послуги/товари надалі безоплатно передаються ОГ на баланс власнику об'єкту чи балансоутримувачу об'єкта, що визначений безпосереднім власником об'єкту за відповідною угодою. Таким чином, з огляду ведення та участі ОГ у господарській діяльності під час реалізації мікропроектів МРГ, слід розрізняти такі етапи: отримання гранту – цільове використання гранту: придбання товарів/робіт/послуг – передача новоствореної вартості/відображення вартості ремонтних робіт на(у) баланс(і) власник(а) / балансоутримувачу (а).

Юридичний статус є важливим елементом для участі у господарських відносинах та/або ведення господарської діяльності. Відразу ж зазначимо: офіційна реєстрація ОГ, на відміну від легалізації, дозволяє оперувати необхідним для роботи мінімумом, а саме: статус юридичної особи, банківські реквізити та печатка. Важливо: у Статуті ОГ має бути зазначено, що остання користується усіма правами юридичної особи.

Відповідно до ст. 3 Господарського кодексу України господарською діяльністю суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва є виготовлення та реалізація продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Через відповідні установи держава здійснює регулювання у сфері господарювання. Таке державне регулювання спрямоване на забезпечення єдиної державної політики у сфері господарювання та захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів. Державним регулюванням є *ліцензування, патентування та квотування* певних видів господарської діяльності. Засоби державного регулювання регламентуються відповідними нормативними актами, зокрема: ГКУ, Податковий кодекс України, Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», Закон України «Про зовнішньо-економічну діяльність», ін. Наприклад, ліцензія є тим документом, який дає право на провадження певної господарської діяльності, що визначена Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1 червня 2000 р. Останній містить перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, та визначає порядок їх ліцензування. Для здійснення державного контролю у цій сфері передбачена відповідальність суб'єктів господарювання та органів ліцензування за порушення законодавства, що регулює відносини, пов'язані з ліцензуванням. Зверніть увагу: **чинним законодавством та відповідними нормативними актами Міністерства регіонального будівництва визначено перелік будівельних робіт, які підлягають ліцензуванню.** Тому, при укладанні договору на виконання такого роду робіт необхідно перевірити, чи має потенційний підрядник/виконавець відповідні чинні ліцензії/дозволи.

Залежно від мети і механізму здійснення, господарська діяльність поділяється на:

- підприємницьку (комерційну) діяльність,*
- непідприємницьку (некомерційну) діяльність.*

*Підприємницька діяльність*, або ж підприємництво, відповідно до ст. 42 ГКУ, – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

*Непідприємницька діяльність*, тобто некомерційне господарювання – це самостійна систематична господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання, спрямована на досягнення економічних, соціальних та інших результатів без мети одержання прибутку (ст. 52 ГКУ). З огляду на економічні, соціальні та інші результати, **розрізняють комерційне та некомерційне (непідприємницьке) господарювання організацій громад (ОГ).** Мета та цілі діяльності ОГ визначаються Статутом.

### 1.2 Суб'єкти господарювання

Згідно зі ст. 55 ГКУ суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію через сукупність господарських прав та обов'язків, мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

При реалізації мікропроектів МРГ, з огляду учасників господарської діяльності ми маємо:

- суб'єктів некомерційного господарювання: ПРООН – надавач гранту, ОГ – отримувач гранту, замовник/співзамовник товарів/робіт/послуг на кошти гранту, ОДА/РДА/СР/інше – кінцевий набувач/отримувач придбаних/виконаних товарів/робіт/послуг;
- суб'єктів комерційного господарювання: підрядник – постачальник/виконавець товарів/робіт/послуг.

Відповідно до чинних установчих документів суб'єкти господарювання мають:

- певну організаційно-правову форму, в якій здійснюється їх господарська або управлінська діяльність;
- юридично відокремлене та закріплене за ними майно;
- *обов'язки та права, набуті у господарських правовідносинах (у т.ч.: договірно-майнові обов'язки та права)*, або, іншими словами, ознаку господарської правосуб'єктності.

Суб'єкти господарського права самостійно управляють своєю діяльністю та справами та відповідно до чинного законодавства:

- виконують господарські зобов'язання, обумовлені укладеними договорами;
- ведуть бухгалтерський облік своєї роботи;
- надають відповідним державним органам встановлену звітність.

Керуючись чинним законодавством України та виходячи з мети та завдань майбутнього господарюючого суб'єкта, засобом впровадження організаціями громади мікропроектів Програми *Місцевий розвиток громади (МРГ)* є некомерційна (непідприємницька) господарська діяльність. Зазначимо, що чинний Податковий кодекс України (підпункт 133.1) з-поміж інших надає статус суб'єкта некомерційної господарської діяльності таким суб'єктам: громадські об'єднання, благодійні організації. Таким чином, організації, установи та підприємства, основною метою діяльності яких є не одержання прибутку, а провадження благодійної діяльності та меценатства й іншої діяльності, передбаченої законодавством вважаються неприбутковими.

Переважає більшість організацій громад, що співпрацюють з Програмою *Місцевий розвиток громади (МРГ)* зареєстровані як громадські організації, рідше – благодійні організації, органи самоорганізації населення, сільсько-господарські обслуговуючі кооперативи, об'єднання співвласників багатоквартирних будинків.

Відповідно до чинного Закону України «Про об'єднання громадян», **громадська організація** є одним з видів об'єднання громадян. Останнє визначається як

..... *Добровільне об'єднання фізичних осіб та/або юридичних осіб приватного права для здійснення та захисту прав і свобод, задоволення суспільних, зокрема економічних, соціальних, культурних, екологічних, та інших інтересів.*

*Громадське об'єднання за організаційно-правовою формою утворюється як громадська організація або громадська спілка.*

*Громадська організація - це громадське об'єднання, засновниками та членами (учасниками) якого є фізичні особи.*

Ознаками громадської організації є принципи добровільного членства, рівноправності, самоврядування, законності й гласності. Громадські організації вільно обирають напрям своєї діяльності. Залежно від територіальних меж діяльності створюються громадські організації із загальноукраїнським, місцевим та міжнародним статусом. Усі вони можуть також на добровільних засадах створювати спілки (асоціації тощо) або вступати до них, укладати між собою угоди про співробітництво та взаємодопомогу.

Громадське об'єднання зі статусом юридичної особи має право бути учасником цивільно-правових відносин та набувати майнові й немайнові права відповідно до законодавства, – а отже бути повноцінним учасником господарської діяльності. З метою виконання статутних завдань і цілей зареєстровані відповідним чином громадські організації можуть здійснювати необхідну господарську діяльність без мети отримання прибутку.

Громадські організації зобов'язані здійснювати первинний (оперативний) та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складати статистичну інформацію, а також подавати відповідно до вимог закону фінансову, податкову звітність та статистичну інформацію про свою господарську діяльність.

Чинним Законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» визначається статус *благодійних організацій*, а саме: це – юридична особа приватного права, установчі документи якої визначають добродійну діяльність, як основну мету її діяльності, в одній чи кількох сферах, визначених згаданим Законом відповідно:

- 1) освіта;
- 2) охорона здоров'я;
- 3) екологія, охорона довкілля та захист тварин;
- 4) запобігання природним і техногенним катастрофам та ліквідація їх наслідків, допомога постраждалим внаслідок катастроф, збройних конфліктів і нещасних випадків, а також біженцям та особам, які перебувають у складних життєвих обставинах;
- 5) опіка і піклування, законне представництво та правова допомога;
- 6) соціальний захист, соціальне забезпечення, соціальні послуги і подолання бідності;
- 7) культура та мистецтво, охорона культурної спадщини;
- 8) наука і наукові дослідження;
- 9) спорт і фізична культура;
- 10) права людини і громадянина та основоположні свободи;
- 11) розвиток територіальних громад;
- 12) розвиток міжнародної співпраці України;
- 13) стимулювання економічного росту і розвитку економіки України та її окремих регіонів, підвищення конкурентоспроможності України;
- 14) сприяння здійсненню державних, регіональних, місцевих та міжнародних програм, спрямованих на поліпшення соціально-економічного становища в Україні;
- 15) сприяння обороноздатності та мобілізаційній готовності країни, захисту населення у надзвичайних ситуаціях мирного і воєнного стану.

Чинним законодавством визначено такі види благодійної діяльності: 1) безоплатна передача у власність бенефіціарів коштів, іншого майна, а також безоплатне відступлення бенефіціарам майнових прав; 2) безоплатна передача бенефіціарам права користування та інших речових прав на майно і майнові права; 3) безоплатна передача бенефіціарам доходів від майна і майнових прав; 4) безоплатне надання послуг та виконання робіт на користь бенефіціарів; 5) благодійна спільна діяльність та виконання інших контрактів (договорів) про благодійну діяльність; 6) публічний збір благодійних пожертв; 7) управління благодійними ендаментами; 8) виконання заповітів, заповідальних відказів і спадкових договорів для благодійної діяльності; 9) проведення благодійних аукціонів, негрошових лотерей, конкурсів та інших благодійних заходів, не заборонених законом.

Законом України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» визначено такі форми благодійних організацій – благодійне товариство, благодійна установа чи благодійний фонд з урахуванням особливостей, визначених чинним законодавством України. Благодійний фонд та благодійне товариство діє на підставі статуту (положення), що затверджується вищим органом управління (загальними зборами, з'їздом, конференцією), а при їх створенні – установчими зборами.

Відповідно до Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації», стаття 15. Державна реєстрація благодійних організацій:

1. Благодійні організації набувають прав та обов'язків юридичної особи з моменту їх державної реєстрації.
2. Державну реєстрацію благодійних організацій проводять державні реєстратори за місцезнаходженням благодійних організацій відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців».

Всі надходження від цієї діяльності мають спрямовуватися винятково на її забезпечення і благодійництво. При цьому витрати на утримання благодійних організацій не повинні перевищувати 20% кошторису даної організації на поточний рік. Кошти для господарської діяльності (як у національній, так і в іноземній валюті) обліковуються благодійною організацією на окремих банківських рахунках.

**Органи самоорганізації населення** діють винятково в межах частини території громади й об'єднують населення на основі спільної роботи з виконання певних задач у галузі обслуговування суспільних потреб громадян та задоволення їх культурно-побутових, інших запитів. Це органи представницького характеру. Вони максимально

наближені до населення, сприяючи децентралізації влади. Їх мета – максимально оперативно реагувати на локальні потреби громадян.

Органи самоорганізації населення діють на підставі Конституції України, Закону «Про органи самоорганізації населення», рішень відповідних органів місцевого самоврядування, рішень місцевого референдуму, статутів територіальних громад, розпоряджень сільського, селищного, міського голови, голови районної у місті (у разі її створення) ради, виданих у межах своїх повноважень, положень про органи самоорганізації населення, рішень зборів (конференції) жителів за місцем проживання, які їх обрали.

Основними завданнями органів самоорганізації населення є:

- створення умов для участі жителів у вирішенні питань місцевого значення в межах Конституції і законів України;
- задоволення соціальних, культурних, побутових та інших потреб жителів шляхом сприяння у наданні їм відповідних послуг;
- участь у реалізації соціально-економічного, культурного розвитку відповідної території, інших місцевих програм.

Органи самоорганізації населення формуються шляхом виборів на загальних зборах або конференціях громадян за місцем їх проживання з дозволу сільських, селищних, міських, районних у містах рад. З ініціативою про створення органу самоорганізації населення до сільської, селищної, міської, районної у місті (у разі її створення) ради можуть звернутися збори (конференція) жителів за місцем проживання за умови, якщо в них брало участь (було представлено) не менше половини жителів відповідної території, які мають право голосу. Питання про створення органу самоорганізації населення, внесені на розгляд сільської, селищної, міської, районної у місті (у разі її створення) ради, розглядається на найближчому засіданні відповідної ради за участі членів ініціативної групи зборів (конференції) жителів за місцем проживання. У рішенні ради про надання дозволу на створення органу самоорганізації населення мають бути обов'язково визначені його назва, основні напрями діяльності, повноваження та умови їх здійснення, територія, в межах якої має діяти орган самоорганізації населення.

Вибори органів самоорганізації населення проходять на основі загального, рівного виборчого права шляхом таємного голосування жителів, які на законних підставах проживають на відповідній території. Не мають права голосу жителі, які судом визнані недієздатними.

Орган самоорганізації населення обирається у складі керівника, заступника (заступників) керівника, секретаря, інших членів. Обраними до складу органу самоорганізації населення вважаються особи, які одержали більше половини голосів учасників зборів (конференції) жителів за місцем проживання.

Члени органу самоорганізації населення можуть бути достроково відкликані за рішенням зборів (конференції) жителів за місцем проживання, що утворили даний орган.

Утворюються органи самоорганізації населення на строк повноважень ради, якщо інше не передбачено рішенням ради чи положенням про орган самоорганізації населення. Функціонують ці органи на основі їх статутів або положень, що затверджуються загальними зборами. Структура, штати, витрати на утримання можливого апарату також установлюються загальними зборами. Органи самоорганізації населення підлягають обов'язковій легалізації відповідними виконавчими комітетами місцевих рад, що здійснюється шляхом їх реєстрації або повідомлення про заснування. У разі реєстрації орган самоорганізації населення набуває статусу юридичної особи. З дня легалізації орган самоорганізації населення набуває власних повноважень. Сільська, селищна, міська, районна у місті (у разі її створення) рада передає органу самоорганізації населення відповідні кошти, а також матеріально-технічні та інші ресурси, необхідні для реалізації зазначених повноважень, здійснює контроль за їх виконанням.

Неприбуткові організації – сільсько-господарські обслуговуючі кооперативи, ОСББ, житлово-будівельні кооперативи, спілки та деякі інші утворення – у своїй діяльності керуються окремими законодавчими актами та нормативними документами.



### 1.3 Майно суб'єктів господарювання

Майно, що використовується в процесі господарської діяльності господарюючого суб'єкта, – це основні фонди і оборотні кошти, а також інші цінності (спеціальні фонди, грошові кошти), вартість яких відображаються на самостійному балансі підприємства. Фонди поділяються на основні виробничі фонди і фонди невиробничого (соціального) призначення.

Відповідно до ч. 2 ст. 66 ГКУ джерелами формування майна господарюючого суб'єкта є:

1. грошові та матеріальні внески засновників;
2. доходи, одержані від реалізації продукції, послуг, інших видів господарської діяльності;
3. доходи від цінних паперів;
4. кредити банків та інших кредиторів;
5. капітальні вкладення і дотації з бюджетів;
6. майно, придбане в інших суб'єктів господарювання, організацій та громадян у встановленому законом порядку;
7. інші джерела, не заборонені законодавством України.

Об'єктами права власності громадської організації є кошти та інше майно, необхідне для здійснення їх статутної діяльності, в тому числі майно набуте від засновників, членів/учасників або держави, від вступних членських внесків та пожертв громадян, установ, організацій, а також майно, придбане за рахунок власних коштів чи на інших підставах, не заборонених законом.

Джерелами формування майна благодійної організації є: внески засновників та інших благодійників; благодійні пожертвування, що мають цільовий характер; надходження від благодійних компаній (лотерей, аукціонів, масових заходів тощо), доходи від депозитних вкладів і цінних паперів, надходження від підприємств, майно яких перебуває у власності благодійної організації; інші джерела, не заборонені законодавством України. **Джерелом формування майна благодійної організації не можуть бути кредити.**

Майнові права суб'єктів господарювання захищаються законом. Вилучення державою у суб'єкта господарювання його майна допускається не інакше як у випадках, на підставах і в порядку, передбачених законодавством.

Склад і порядок використання майна господарюючого суб'єкта визначається його власником/власниками. Останній/і закріплює/ють за господарюючим суб'єктом майно:

- а) на праві власності,
- б) господарського відання,
- в) оперативного управління.

Зверніть увагу: Закон України «Про об'єднання громадян» встановлює, що розпоряджатися майном громадської організації має право тільки її вищий керівний орган, тобто загальні збори членів організації або їх представників (делегатів).

Слід розрізняти: *господарюючі суб'єкти – власники майна*, вони мають максимальний обсяг прав (затверджують свій статут, вирішують усі питання стратегічного плану – щодо реорганізації та ліквідації підприємства, зміни напрямів діяльності, використання майна, в т. ч. розподіл прибутку тощо) та мінімум обов'язків (сплата податків та інших обов'язкових платежів, ведення бухгалтерського обліку та подання статистичної звітності, внесення змін до відомостей державної реєстрації у разі наявності підстав для цього; дотримання вимог екологічного, трудового, містобудівного та іншого законодавства; виконання умов укладених договорів та дотримання прав і законних інтересів інших осіб);

*господарюючі суб'єкти – невластники майна* (правовий титул майна, що перебуває у володінні такого підприємства, – це або право господарського відання, або право оперативного управління), вони не вирішують стратегічні питання створення та діяльності підприємств. Такі питання як: затвердження статуту підприємства, призначення його керівника, визначення правового титулу майна та меж майнової самостійності підприємства, в т. ч. порядок використання його прибутку, питання реорганізації та ліквідації підприємства тощо, – є компетенцією виключно власників майна (їх повноважних представників). Частина питань таких підприємств невластників майна погоджується з власником майна (створення філій, представництв підприємства, випуск облігацій підприємства тощо). І лише деякі питання вирішуються підприємством самостійно (формування виробничої програми, прийняття (неприйняття) державного замовлення, встановлення господарських зв'язків, наймання та звільнення працівників, організація виробничого процесу і т. ін.). Таке підприємство має додаткові обов'язки, крім вже названих: виконувати вказівки власника та погоджувати з ним питання діяльності підприємства у передбачених законом та статутом випадках (якщо це не суперечить вимогам законодавства), відраховувати власнику визначену ним частину чистого прибутку підприємства; використовувати закріплене за підприємством майно лише в межах, визначених законом та статутом.

## 1.4 ОГ та статус юридичної особи

Легалізація організації громади може бути проведена двома шляхами – шляхом повідомлення та шляхом реєстрації. Перший шлях є досить зручним і простим. Однак, в такому разі організація не отримує статусу юридичної особи, а отже, не може бути суб'єктом цивільно-правових відносин. Статус юридичної особи, а отже й можливість бути суб'єктом цивільно-правових відносин набувається виключно проведенням реєстрації відповідно до чинного законодавства (готується нова редакція Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій). До внесення змін до Положення про Реєстр неприбуткових установ та організацій, починаючи з 01.01.2015 р. установи та організації, внесені станом на 31.12.2014 р. до Реєстру та включені до переліку установ та організацій, а також метою яких не може бути одержання і розподіл прибутку, продовжують використовувати статус неприбутковості.

Набуття громадською організацією статусу юридичної особи надає їй (громадській організації) можливість бути суб'єктом цивільно-правових відносин або суб'єктом господарського права, який провадить господарську діяльність. Громадські організації, як орган самоорганізації населення, мають право здійснювати господарську діяльність щодо об'єктів, визначених статтею 142 Конституції України. За статтею 142 Конституції України у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах перебувають: наявне рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, а також об'єкти їхньої спільної власності, так звана комунальна власність, що знаходиться в управлінні районних і обласних рад. Все вище перераховане складає матеріальну та фінансову основи місцевого самоврядування.

У даному контексті поняття господарської діяльності включає в себе здійснення організаційно-господарських повноважень щодо таких об'єктів на основі відносин власності (або організаційно-майнових відносин) у межах суспільного господарського порядку. Неприбуткові організації своїми діями не створюють результат господарської діяльності. Однак господарче забезпечення діяльності таких організацій переважно потребує від них юридичного оформлення стосунків зі стороною, яка виконує відповідні роботи чи надає послуги. Ці стосунки необхідно здійснювати згідно з нормами господарського законодавства.

Передача відомостей про державну реєстрацію юридичної особи до органів статистики, державної податкової служби, інших установ для взяття юридичної особи на облік проводиться державним реєстратором у день державної реєстрації юридичної особи. Підставою для взяття юридичної особи на облік є надходження до цих органів відомостей з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Як зазначалося раніше, офіційна реєстрація ОГ, на відміну від легалізації, дозволяє оперувати необхідним для роботи мінімумом: статусом юридичної особи, банківськими реквізитами та печаткою. Цей же статус передбачає необхідність подання звітності у відповідні органи (податкові, статистичні та інші).

***Слід зазначити, що статус неприбутковості відповідно до чинного Податкового кодексу України дає право на звільнення організації тільки від податку на прибуток щодо окремих видів доходів.***

***Цей статус не надає пільг щодо інших податків і зборів. Наприклад, громадські організації в Україні не отримують пільг щодо податків на землю або інше нерухоме майно на підставі статусу неприбутковості, так само як і щодо звільнення від податку на додану вартість (ПДВ) одержаної ними допомоги у формі товарів.***

На даний час, статус неплательника податку на прибуток визначається статтею 133 пункт 133.1 Податкового кодексу України.

До обмежень розподілу прибутку треба віднести і положення пункту 165.1.4 ПК стосовно того, що будь-які виплати членам керівних органів громадських організацій, а також їх прямих родичам (пов'язаним особам), крім оплати робіт і послуг за трудовими чи цивільно-правовими договорами, підлягають оподаткуванню. Закон України «Про об'єднання громадян» встановлює, що розпоряджатися майном громадської організації має право тільки її вищий керівний орган, тобто загальні збори членів організації або їх представників (делегатів). Якщо загальні збори не встановили посадові оклади членам інших органів управління організації або не делегували це право відповідним органам, то призначення їм заробітної плати стає сумнівним.

Нецільове використання активів, – йдеться про витрати на цілі, не передбачені у законах про громадські організації або в статутах таких організацій, – може тлумачитися як нецільове використання та є підставою для позбавлення громадської організації статусу неприбутковості.

Регулювання взаємовідносин із органами Державної податкової служби (ДПС) відбувається таким чином. З моменту взяття на облік у ДПС, платник податків вважається таким, що перебуває на загальній системі оподаткування. Набуття статусу неприбутковості провадиться за певною процедурою, що визначена новим Положенням про Реєстр неприбуткових установ (УВАГА! – готується нова редакція нормативного документу.)

За цим документом включення неприбуткової установи та організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій проводиться органом державної податкової служби за місцезнаходженням таких установ чи організацій.

При реєстрації громадських організацій особливу увагу слід звертати на врахування у статутах організацій (установ) відповідних положень із Податкового кодексу, зокрема ст. 133. Про це ж наголошується і у роз'ясненні Міністерства юстиції України, а саме; у статуті громадської організації для того, щоб вона була включена до Реєстру неприбуткових організацій, потрібно чітко зазначити:

- вичерпний перелік видів діяльності неприбуткових організацій; вимоги до джерел надходження та порядку використання майна і коштів неприбуткових організацій;
- включити положення про те, що доходи або майно неприбуткових організацій не підлягають розподілу між їх засновниками, учасниками або членами та не можуть використовуватися для вигоди будь-якого окремого засновника, учасника або члена такої неприбуткової організації, її посадових осіб (крім оплати їх праці та відрахувань на соціальні заходи);
- окреслити порядок вирішення майнових питань у разі ліквідації неприбуткової організації (у разі ліквідації неприбуткової організації її активи повинні бути передані іншій неприбутковій організації відповідного виду або зараховані до доходу бюджету).

Відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» зі змінами від 01/1/2015 року визначено платників єдиного внеску. Закон також визначає правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, умови, порядок його нарахування та сплати, а також повноваження органу, що проводить збір єдиного внеску та ведення його обліку.

Таким чином, реєстрація ОГ забезпечує включення ОГ до Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування. Внаслідок цього, ОГ як юридична особа набуває статусу платника єдиного внеску. Платникам єдиного внеску надсилається повідомлення про взяття їх на облік. Проведення реєстрації накладає зобов'язання подавати відповідну звітність.

## **1.5 Партнери та підрядники (виконавці робіт/постачальники обладнання) організацій громад**

Як зазначалося раніше, під час реалізації мікропроектів МРГ, ОГ господарюють шляхом: отримання гранту – цільове використання гранту (придбання товарів/робіт/послуг) – передача власнику / балансоутримувачу новоствореної вартості. Таким чином, партнерами ОГ є: грантонадавачі – ПРООН, приватні спонсори юридичні та/або фізичні особи; фактичні набувачі новоствореної вартості/вартості ремонтних робіт. При укладанні угод на продаж товарів чи виконання робіт/послуг, ОГ виступають за відповідною угодою замовниками з однієї сторони, а виконавець за відповідною угодою з іншої сторони є підрядником/постачальником. Усі сторони є учасниками господарських відносин. Практика показує, що робота з партнерами не викликає стільки питань, як співпраця з підрядниками/постачальниками. Коротко характеризуючи останніх, слід звернути увагу на таке:

Підрядники/постачальники є суб'єктами господарювання, які, згідно зі ст. 55 ГКУ, здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Суб'єкти господарювання поділяються:

- 1) *за характером та цілями діяльності* на:
  - суб'єктів, що безпосередньо здійснюють господарську діяльність: індивідуальні підприємці; підприємства; інші господарські організації (банки, біржі, страхові компанії, інвестиційні фонди і компанії, ПФГ, холдинги); негосподарські організації, коли вони вступають в господарські відносини;
  - суб'єктів, які займаються управлінням господарською діяльністю: державні органи господарського управління; державні та комунальні господарські об'єднання; галузеві Міністерства тощо;
- 2) *за формою власності* на:
  - суб'єктів державної власності (державні підприємства, державні господарські об'єднання тощо);
  - суб'єктів комунальної власності (комунальні підприємства, комунальні господарські об'єднання тощо);
  - суб'єктів приватної власності (індивідуальні підприємці, господарські товариства, фермерські господарства тощо);
  - суб'єктів змішаної власності (орендні підприємства, підприємства з іноземними інвестиціями тощо);
- 3) *за особовим складом* на:
  - індивідуальних підприємців;

фізичні особи, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, є суб'єктами господарювання. Така найпростіша форма підприємництва здійснюється громадянами від свого імені та на свій ризик. За всі наслідки такої діяльності вони відповідають усім своїм майном, що належить їм на праві приватної власності та на яке відповідно до цивільного законодавства може бути звернене стягнення. На відміну від інших форм підприємництва, ця форма не передбачає створення юридичної особи, об'єднання майна і внесків осіб, а ґрунтується на приватному господарюванні. Особливості статусу індивідуального підприємця, який діє без створення юридичної особи, порівняно із загальною цивільною правоздатністю фізичних осіб, полягають у такому:

- статус суб'єкта господарювання громадянин набуває в результаті (з моменту) державної реєстрації його як індивідуального підприємця. Заняття підприємницькою діяльністю без державної реєстрації вважається правопорушенням, що тягне за собою застосування правових санкцій;
- особливістю цієї категорії громадян є те, що вони можуть здійснювати підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, – винятково як суб'єкти підприємництва. Більш того, можливість здійснювати підприємницьку діяльність є однією зі складових дієздатності громадян. Цивільний кодекс України у статті 50 визначає, що право здійснення підприємницької діяльності, що не заборонена законом, має фізична особа з повною цивільною дієздатністю;
- ст. 128 ГКУ передбачає, що громадянин може здійснювати підприємницьку діяльність безпосередньо як підприємець або через приватне підприємство, яке ним створюється: із залученням найманої праці; самостійно або спільно з іншими особами;
- громадянин-підприємець відповідає за своїми зобов'язаннями усім своїм майном, на яке відповідно до закону може бути звернене стягнення;
- індивідуальний підприємець, який не в змозі задовольнити вимоги кредиторів, пов'язані зі здійсненням ним підприємницької діяльності, може бути визнаний, за рішенням господарського суду, банкрутом. Підстави та порядок визнання суб'єкта підприємницької діяльності банкрутом визначені Законом України від 30 червня 1999 р. «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом». Індивідуальні підприємці можуть працювати на будь-якій посаді на платній основі у приватних, державних або громадських організаціях, якщо тільки цю роботу і посаду законом не заборонено суміщати з підприємництвом. Майно індивідуальних підприємців може передаватися у спадщину. Право займатися підприємницькою діяльністю не переходить у спадщину, тому, ставши власником підприємства або іншого майна і правонаступником всієї кредиторської і дебіторської заборгованості, спадкоємець для продовження підприємництва зобов'язаний зареєструватися як індивідуальний підприємець. Індивідуальний підприємець може здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, яка не суперечить чинному законодавству. Проте законодавством передбачено ряд обмежень у здійсненні індивідуальним підприємцем тих чи інших видів діяльності. До них належать: державна монополія на виконання окремих видів підприємницької діяльності – можливість, допустимість цих видів діяльності складає державну монополію тільки для державних підприємств; наявність видів господарської діяльності для виконання яких необхідно отримати спеціальний дозвіл компетентного органу (ліцензію). Законодавством передбачено, що суб'єктами підприємницької діяльності можуть бути громадяни, не обмежені законом у правоздатності або дієздатності. Не можуть бути суб'єктами підприємництва особи, визнані у встановленому порядку недієздатними (внаслідок душевної хвороби або слабоумства) або обмежено дієздатними (внаслідок зловживання алкогольними напоями або наркотичними речовинами);
  - господарські організації.

Одночасно, суб'єкти господарювання є платниками податків. Чинний Податковий Кодекс визнає такими: фізичних осіб (резиденти і нерезиденти України), юридичних осіб (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування, провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з Податковим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок щодо сплати податків та зборів згідно з Податковим Кодексом. Платник податків може бути платником податку за одним або кількома податками та зборами. Податковий Кодекс визначає дві системи оподаткування: загальна та спрощена. З моменту державної реєстрації суб'єкт господарювання перебуває на загальній системі оподаткування. За такої суб'єкт господарювання сплачує податок на прибуток та є платником податку на додану вартість, якщо загальна сума від здійснення нею операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн. (без урахування ПДВ). Відповідно до ст. 193 розд. V Податкового Кодексу передбачено дві ставки податку на додану вартість: основна ставка і нульова ставка, яка здебільшого застосовується для операцій з експорту товарів чи супутніх такому експорту послуг. Зверніть увагу: при укладанні договорів на продаж товарів/робіт/послуг у вартості товарів/робіт/послуг, що реалізуються, може бути відображений виключно ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ. Включення до вартості товарів/робіт/послуг фіксованого податку, податку на прибуток, інших видів податків є безпідставним та неправомірним. З 1 січня 2015 року спрощена система оподаткування передбачає поділ суб'єктів господарювання, що обрали спрощену систему оподаткування, на 4 групи (залежно від максимального розміру доходу).

Порядок створення, державна реєстрація, реорганізація суб'єктів господарювання, що здійснюють комерційну та некомерційну господарську діяльність, визначаються законодавством України. Необхідною умовою здійснення всіх видів підприємницької діяльності, відповідно до господарського законодавства є державна реєстрація її суб'єктів.

Припинення діяльності, ліквідація господарюючого суб'єкта: Згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» юридична особа припиняє свою діяльність та існування в результаті передання всього свого майна, прав та обов'язків іншим юридичним особам- правонаступникам за умови, що відбувається злиття, приєднання, поділ, перетворення (реорганізація) або в

результаті ліквідації за рішенням, прийнятим засновниками (учасниками) юридичної особи або уповноваженим ними органом, за судовим рішенням, або за рішенням органу державної влади, прийнятим у випадках, передбачених законом.

Юридична особа або фізична особа-підприємець найчастіше можуть ліквідуватися (припинити свою господарську діяльність) за власною ініціативою (за рішенням власника) або за рішенням суду (у випадках скасування державної реєстрації суб'єкта господарської діяльності або в порядку визначеної чинним законодавством України процедури банкрутства).

Такими, що припинили свою господарську діяльність, згадані особи є з дати внесення Єдиного державного реєстру запису про державну реєстрацію припинення фізичної особи-підприємця або юридичної особи.

## 1.6 Поняття господарського договору та договірні стосунки

Після того, як організація громади (ОГ) визначила виконавця робіт/постачальника обладнання, з останнім підписується відповідний договір – документ, в якому зафіксовано і належним чином оформлено угоду між сторонами про взаємодію у господарській сфері. Нагадаємо, що документом, який визначає основні засади здійснення господарської діяльності та господарювання в Україні, є Господарський кодекс (ГК) України. Він також регулює господарські відносини, що виникають між суб'єктами господарювання у процесі виконання таких господарських договорів. Відповідно до Господарського кодексу України, інших чинних нормативних документів, договори складаються з урахуванням інтересів сторін.

Такі господарські договори є службовими документами, в яких фіксуються угоди між сторонами про встановлення та регулювання ділових відносин, пов'язаних з господарською діяльністю. Таким чином, змістом господарського договору є взаємні права і обов'язки (зобов'язання) сторін у галузі господарської діяльності. Такими сторонами є суб'єкти господарювання, суб'єкти організаційно-господарських повноважень, негосподарюючі суб'єкти – юридичні особи.

Господарський договір є:

- угодою двох або більше суб'єктів господарювання;
- юридичним фактом, який спрямований на виникнення, зміну чи припинення господарських правовідносин;
- встановленням господарських зобов'язань і правил його виконання, а також може бути підставою виникнення майново-господарських зобов'язань (предметом останніх є результати господарської діяльності їх учасників – продукція, роботи, послуги вартісного характеру).

Суб'єктами майново-господарських зобов'язань відповідно є суб'єкти господарювання і негосподарюючі суб'єкти – юридичні особи. Разом з тим, згідно з ч. 2 ст. 1 ГК учасниками майново-господарських зобов'язань можуть бути також органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією. Господарські договори за участю зазначених органів держави (наприклад, державні контракти, договори оренди та концесії державного майна) укладаються в межах їх організаційно-господарських повноважень із суб'єктами господарювання різних форм власності, в тому числі державного сектору, і спрямовані на виконання державою та органами місцевого самоврядування своїх економічних і соціальних функцій.

Господарський договір укладається із господарською та комерційною метою для досягнення необхідних сторонам господарських й комерційних результатів. Це виробництво й реалізація за плату продукції, виконання робіт і оплата їх результатів, надання платних послуг. Звідси господарські договори – це майнові правочини, що обслуговують безпосередньо виробництво та господарський (комерційний) обіг. Стосовно них діють окремі правила щодо підстав їх укладання й змісту. Різноманітність господарської діяльності обумовлює різноманітність за типами господарських договорів. Кожному господарському договору властиві як загальні риси даної правової категорії, так і ознаки, притаманні саме даному виду господарських договорів. Нормативна класифікація господарських договорів за предметною ознакою міститься у чинному Цивільному кодексі України. За предметною ознакою закон розрізняє господарські договори: про передачу майна у власність (повне господарське відання, оперативне управління), про передачу майна у строкове платне користування, про виконання робіт, про перевезення вантажів (транспортні господарські домовленості), про надання інших господарських послуг. У цілому Цивільним кодексом України передбачені такі види договірних зобов'язань: купівля-продаж, роздрібна купівля-продаж, постачання, контракція сільськогосподарської продукції, постачання енергетичних та інших ресурсів через приєднану мережу, міна, дарування, рента, довічне утримання, найм (оренда), прокат, лізинг, найм (оренда) житла, позичка, підряд (побутовий, будівельний, на проектні та пошукові роботи), виконання науково-дослідницьких або дослідно-конструкторських та технологічних робіт, послуги, перевезення, транспортне експедирування, зберігання, страхування, доручення, комісія, управління майном, позика, кредит, банківський вклад, банківський рахунок, факторинг, розрахунки, комерційна концесія, спільна діяльність, розпорядження майновими правами інтелектуальної власності.

## 1.7 Форма та зміст господарського договору

Форма господарського договору відповідає нормам правового регулювання, сприяючи визначеності відносин сторін, уникненню суперечок у майбутньому з приводу самого факту здійснення договору і його змісту. Деякі норми сприяють публічності акту укладання договору. З цим пов'язаний державний контроль за змістом останнього, у тому числі й в інтересах третіх осіб.

Стосовно господарського договору діє загальне правило, договір укладається у письмовій формі й підписується уповноваженими на те особами. Нотаріальне посвідчення господарських договорів є обов'язковим лише у випадках, зазначених у законодавстві, або за домовленістю між сторонами. При укладанні ряду господарських договорів застосовують не довільні, а уніфіковані (стандартні) форми договірних документів, щодо яких діють спеціальні правила їх складання, і які мають точно визначені офіційні назви.

Спеціальними законодавчими актами передбачено обов'язкову державну реєстрацію господарських договорів певного виду, зокрема це стосується господарських договорів, що працюють із коштами місцевого бюджету під час реалізації організацією громади (ОГ) мікропроектної попозиції.

У господарському законодавстві не міститься заборони щодо усної форми господарських договорів. Тому за відсутності спеціальних приписів щодо форми певного господарського договору може застосовуватися загальне правило ст. 206 Цивільного кодексу України: усно можуть вчинятися правочини, які повністю виконуються сторонами у момент їх вчинення, юридичній особі, що сплатила за товари та послуги на підставі усного правочину з другою стороною, видається документ, який підтверджує підставу сплати та суму одержаних грошових коштів.

Форма договору покликана закріплювати і правильно відображати погоджене волевиявлення його сторін. При з'ясуванні змісту договору вирішальне значення надається його буквальному тексту та змісту, що впливає з нього. Для господарського договору – це сукупність умов, які визначають права та обов'язки сторін у зобов'язанні, що виникає з договору. При укладенні господарських договорів зміст договору може визначатися так:

- 1) вільним волевиявленням – сторони мають право погоджувати на свій розсуд будь-які умови договору, що не суперечать законодавству;
- 2) примірним договором, що рекомендований певним органом управління суб'єктам господарювання, – сторони мають право за взаємною згодою змінювати окремі умови, передбачені примірним договором, або доповнювати його зміст;
- 3) типовим договором, що затверджений Кабінетом Міністрів України, чи у випадках, передбачених законом, іншим органом державної влади, – сторони не можуть відступати від змісту типового договору, але мають право конкретизувати його умови;
- 4) договором приєднання, що запропонований однією стороною для інших можливих суб'єктів, – коли ці суб'єкти (сторони), у разі вступу в договір, не мають права наполягати на зміні його змісту.

Обов'язковий зміст договору складають істотні умови, без яких даний вид договору не може вважатися укладеним (наприклад, ціна в договорі купівлі-продажу). **Умови господарського договору щодо предмета, ціни та строку як обов'язкові для погодження сторонами договору є тим мінімумом, який дозволяє договірному зобов'язанню бути здійсненим.**

Предметом договору (предметом договірної зобов'язання) є дії (або утримання від дій), які повинні виконати (або утриматися від виконання) зобов'язана сторона. Вимоги ч. 4 ст. 180 ГК стосуються необхідної й достатньої деталізації сторонами умови про предмет договору, а саме його матеріального об'єкта. Умова про предмет має включати:

- 1) найменування (номенклатуру, асортимент) товару, яке повинна надати одна сторона іншій. У разі укладення договору про виконання робіт або надання послуг має бути визначений результат таких робіт або послуг. Якщо товар (роботи, послуги) потребують детальнішої характеристики, такі відомості відображаються у специфікації, яка є невід'ємною частиною договору;
- 2) кількість виконання, яка визначається обсягом поставки, виконання робіт, послуг. При цьому вказується одиниця виконання і загальна кількість виконання у натуральному вигляді;
- 3) якісні характеристики товарів (робіт, послуг) визначаються або посиланням на відповідні державні стандарти або вказівкою на вимоги, яким має відповідати товар. У договорах певного виду вимоги до якості можуть визначатися спеціальним документом: проектно-кошторисною документацією (у договорах підряду на капітальне будівництво), технічним завданням (у договорах підряду на створення і передачу науково-технічної продукції), технічною документацією, зразком, еталоном (у договорах поставки індивідуально визначеного товару).

Ціна (тариф) 1 ст. 189 ГК є формою грошового визначення вартості продукції (робіт, послуг), яку реалізують суб'єкти господарювання. За умови, що постачальник товару/робіт/послуг є платником ПДВ, ціна та вартість таких товару/робіт/послуг за договором має обов'язково відображати суму ПДВ. Зазвичай ціна визначається у специфікаціях (додаток № 2), які є невід'ємною частиною договору. За змістом ст. 176 ГК ціна не може визнаватися істотною умовою організаційно-господарських договорів як немайнових договорів. При визначенні ціни в договорі сторони повинні враховувати вимоги гл. 21 ГК «Ціни і ціноутворення у сфері господарювання», зокрема ч. 3 ст. 189, якою визначено такі види цін:

- 1) вільні ціни;
- 2) державні фіксовані ціни;
- 3) регульовані ціни (граничні рівні цін або граничні відхилення від державних фіксованих цін).

Також законом визначається неможливість встановлення цін, заборонених антимонопольним законодавством (н-д. встановлення різних цін для різних суб'єктів господарювання)

Строком дії договору є час, протягом якого існують господарські зобов'язання сторін, що виникли на основі договору, і протягом якого договір підлягає виконанню у повному обсязі (за визначенням ч. 1 ст. 631 ЦК строком договору є час, протягом якого сторони можуть здійснити свої права і виконати свої обов'язки відповідно до договору).

З приводу укладення господарського договору необхідно зазначити таке: договір є укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору (предмет договору, умови, що визначені законом як істотні або є необхідними для договорів даного виду, а також усі ті умови, щодо яких за заявою хоча б однієї із сторін має бути досягнуто згоди).

Місцем укладення договору є місце проживання фізичної особи або місцезнаходження юридичної особи, яка зробила пропозицію укласти договір, якщо інше не встановлено договором.

Щодо певних категорій договорів закон встановлює деякі особливості, наприклад:

- *примірні і типові договори.* Типові договори встановлюються: Кабінетом Міністрів України, державними органами та органами місцевого самоврядування. Умови визначені типовим договором є обов'язковими і не дотримання всіх істотних умов зазначених в ньому веде до недійсності договору, при цьому порядок умов не має визначального значення і можуть бути довільними, проте з дотриманням встановленої законом загальної форми. *Примірний договір* носить рекомендаційний характер і визначається лише для правильного ведення діловодства; - *договори за державним замовленням* – відповідно до Закону України «Про державне замовлення для задоволення пріоритетних державних потреб» державними замовниками є: Верховна Рада України та інші центральні органи державної влади України, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, державні організації та інші установи – головні розпорядники коштів державного бюджету. Суб'єкти господарювання інших форм власності мають право добровільно на конкурсних засадах укладати державні контракти, основою яких є державне замовлення. Державний контракт - це договір, укладений державним замовником від імені держави з виконавцем державного замовлення на підставі сформованого у встановленому порядку державного замовлення, умови якого визначаються відповідно до обсягів та складу останнього. ГК не встановлено відповідальності за ухилення від укладення державного контракту для тих суб'єктів господарювання, для яких прийняття державного замовлення до виконання є обов'язковим. Проте встановлюється відповідальність іншими законодавчими актами. Оскільки за своєю природою державне замовлення є актом державного органу, виконавець державного замовлення може звернутися до господарського суду з позовом про визнання державного замовлення недійсним повністю або частково в порядку, передбаченому ГПК.

## 1.8 Зміна та розірвання господарського договору

Зміна або розірвання договору допускаються лише за згодою сторін, якщо інше не встановлено договором або законом. Особливість одностороннього розірвання договору або зміни його умов полягає у відсутності згоди контрагента.

У зв'язку з цим слід звернути увагу на те, що при односторонній зміні умов договору, яка передбачена договором або законом, відсутня необхідність додатково узгоджувати таку зміну з контрагентом; окрім того, сторона, наділена правом на односторонню зміну умов договору, може скористатися ним без звернення до суду.

Господарський кодекс не встановлює підстав для зміни або розірвання договору. Тому, необхідно враховувати загальні положення статей 651, 652 ЦК про підстави зміни або розірвання договору, а саме:

- договір може бути змінено або розірвано за рішенням суду на вимогу однієї зі сторін у разі істотного порушення договору другою стороною та в інших випадках, встановлених договором або законом.

Істотним є таке порушення стороною договору, коли, внаслідок завданої цим шкоди, друга сторона значною мірою позбавляється того, на що вона розраховувала при укладенні договору (ч. 2 ст. 651 ЦК);

- у разі істотної зміни обставин, якими сторони керувалися при укладенні договору, договір може бути змінений або розірваний за згодою сторін, якщо інше не встановлено договором або не впливає із суті зобов'язання. Зміна обставин є істотною, якщо вони змінилися настільки, що, якби сторони могли це передбачити, вони не уклали б договір або уклали б його на інших умовах (ч. 1 ст. 652 ЦК).

Пропозиція щодо внесення змін до договору або його розірвання може виходити від будь-якої сторони і повинна бути викладена письмово.

Після одержання пропозиції про зміну або розірвання договору сторона може прийняти таку пропозицію або відхилити її. Сторона, яка виступила з такою пропозицією, повинна бути поінформована про результати її розгляду у двадцятиденний строк. Якщо пропозиція приймається іншою стороною, договір вважається зміненим або розірваним. Якщо сторони не досягли згоди щодо внесення змін до договору або його розірвання, зацікавлена сторона може вимагати зміни або розірвання договору у судовому порядку за наявності достатніх підстав. До відсутності згоди однієї зі сторін на внесення змін до договору або його розірвання привірюється і неодержання відповіді на пропозицію змінити або розірвати договір.

Зміна та розірвання сторонами договору вважаються такими, що відбулися, з моменту укладення відповідної угоди (вчинення правочину), якщо інше не визначено сторонами. Якщо ж підставою для зміни або розірвання договору є рішення суду, договір вважається зміненим або розірваним з моменту набрання рішенням суду законної сили. У судовому рішенні може бути визначений інший момент, з якого договір вважається зміненим або розірваним.

Загальні положення про виконання зобов'язань містить гл. 48 ЦК України, а також гл. 22 ГК України. Так, суб'єкти господарювання та інші учасники господарських відносин повинні виконувати господарські зобов'язання належним чином відповідно до закону, інших правових актів, договору.

Практичний досвід впровадження проекту МРГ зауважує такі помилки у роботі з договорами господарської діяльності та супроводжуваними документами до них: хаотичність в оформленні договорів – невідповідність нумерації, дати та місця укладання документу, нечіткість у визначенні предмету договору та його вартості, **посилання на документи/норми, що втратили чинність**, відсутність чіткого визначення часток фінансування учасників договору, невідповідність між порядком та умовами виконання проплат за договором та їх фактичним проведенням, розбіжності в банківських реквізитах сторін за договором та поданими платіжними документами на фактично виконані проплати за договором, невідповідність у реквізитах сторін-підписантів актів виконаних робіт до договору та відповідними реквізитами сторін-підписантів самого договору, інше.

## 1.9 Порядок та форми розрахунків у господарському обороті

Особливі правила передбачені законодавством щодо виконання грошових зобов'язань за господарськими договорами. Так, згідно зі ст. 198 ГК України, платежі за грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, здійснюються у безготівковій формі або готівкою через установи банків, якщо інше не встановлено законом. Грошові зобов'язання учасників господарських відносин повинні бути виражені й підлягають оплаті у гривнях.

Відповідно до ст. 99 Конституції України, грошовою одиницею України є гривня. Пункт 3.3 ст. 3 Закону України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» визначає гривню як грошову одиницю – національну валюту – України, яка є єдиним законним платіжним засобом в Україні та приймається усіма фізичними та юридичними особами без будь-яких обмежень на всій території України для проведення переказів. Стаття 192 Цивільного Кодексу України визначає грошову одиницю України – гривню законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території України.

Усі розрахунки в національному господарському обігу здійснюються як у безготівковому порядку, так і готівкою через установи банків відповідно до правил здійснення розрахункових і касових операцій, затверджених нормативно-правовими актами Національного банку України. За загальним правилом платежі між організаціями провадяться у порядку безготівкових розрахунків через установи банків, у яких зазначені організації зберігають свої кошти. Під час проведення таких безготівкових розрахунків, як правило, задіяно три суб'єкти: продавець, покупець-платник і банк. У процесі здійснення безготівкових розрахунків, між банком та організаціями виникають розрахункові правовідносини. Підставою їх правового регулювання є Закон України «Про платіжні системи та переказ грошей в Україні» №2346-14. Цей документ регулює виконання безготівкових операцій, зокрема визначаючи таке:



- усі підприємства та організації зобов'язані зберігати свої кошти – як власні, так і позикові – на рахунках в установах банку, за винятком залишків готівки в їхніх касах у межах встановленого банком ліміту;
- розрахунки між підприємствами й організаціями здійснюються, як правило, безготівковим способом через банки;
- безготівкові розрахунки проводяться за чинними формами розрахунків;
- платежі проводяться за рахунок коштів платника або за рахунок банківського кредиту;
- списання коштів з рахунків клієнтів здійснюється тільки за їхнім розпорядженням або за їхньою згодою (акцепта);
- при проведенні розрахункових операцій банки контролюють додержання підприємствами, організаціями розрахункової та договірної дисципліни;
- до господарюючих суб'єктів, які порушують правила розрахунків, банки застосовують відповідні санкції;
- сторони (банк і суб'єкти господарської діяльності) зобов'язані додержуватися закону і договірних умов.

Увага: виконання господарських зобов'язань забезпечується заходами захисту відповідальності та прав учасників господарських відносин.

## 1.10 Договір про відкриття та обслуговування банківського рахунку

Особливу увагу хотілося б також звернути на договори, що оформлюються між організацією громади (ОГ) та банківською установою на обслуговування банківського рахунку ОГ.

Відповідно до вимог законодавства, підставою для виникнення між банківською установою та її клієнтом – у нашому випадку це організація громади (ОГ) – розрахункових правовідносин та їх відповідного регулювання є договір на розрахунково-касове обслуговування. За договором банківського рахунку власник рахунку зобов'язується зберігати кошти в банку і розпоряджатися ними відповідно до встановлених правил, а банк – забезпечувати зберігання коштів, а також здійснювати операції із зарахування коштів на рахунок власника та списання їх з дозволу власника. Такий договір найчастіше називають договором на здійснення розрахунково-касового обслуговування. Відносини, які виникають між банком і клієнтом у зв'язку з таким договором умовно можна поділити на дві групи:

- відносини, що стосуються відкриття та закриття банківського рахунку;
- відносини, що пов'язані зі зберіганням у банку коштів клієнта та здійсненням банком розрахункових операцій, тобто безпосередньо здійсненням розрахунково-касового обслуговування.

Зазначений договір має типову форму і містить реквізити сторін, номер та вид рахунків, умови відкриття та закриття рахунків, види послуг, що надаються банком, зобов'язання сторін, відповідальність за невиконання їх, інші положення за домовленістю сторін та умови, за яких договір може бути розірвано. Договір банківського рахунку є господарським, двостороннім, консенсуальним, безстроковим і **платним**. У договорі банківського рахунку зазначаються права й обов'язки сторін (банку і його клієнта). Так, одна сторона – власник рахунку має право вимагати від банку оперативного здійснення банківських операцій, а обов'язком є виконання всіх встановлених правил розрахунків. Відповідно банк має право використовувати тимчасово вільні кошти власника рахунку, вимагати виконання банківських правил, зобов'язується здійснювати касово-розрахункове обслуговування його, зберігати банківську таємницю. Права й обов'язки власника рахунку і кредитної установи здійснюються на умовах, визначених у правилах Національного банку України. Власник рахунку зобов'язаний виконувати правила Національного банку України і не може включати умови, пов'язані із додатковими зобов'язаннями з договору. Крім того, він зобов'язується чітко виконувати встановлені правила здійснення розрахунків і підпорядковується щоденному контролю комерційного банку за цільовим використанням готівки, своєчасним перерахуванням коштів на рахунок клієнтів. Отже, обидві сторони розрахункових правовідносин (комерційний банк і власник рахунку) не мають права ухилятися від закону – вони діють лише в його межах.

Текст типового договору на розрахунково-касове обслуговування наведено у Додатку 1.

Досвід реалізації мікропроектів у першій фазі впровадження проекту МРГ особливу увагу звертає на таке,

- договір банківського рахунку/розрахунково-касового обслуговування з поміж зобов'язань Банку повинен містити пункт щодо своєчасного формування відповідних виписок про рух коштів по відкритому рахунку та своєчасного надання відповідних виписок Клієнту (див.: п.2.3 Договору з Додатку 1):
  - 2.3 Банк бере на себе зобов'язання:
  - 2.3.8 Формувати на наступний банківський день після проведення операцій по рахунку(ах) відповідну виписку про рух коштів.
  - 2.3.9 Передавати виписки по відкритому в Банку рахунку(ах) Клієнта та інші документи через абонентські скриньки Клієнта або уповноваженим особам через уповноважених працівників Банку.

(У випадку відсутності такого пункту у договорі, громадській організації рекомендовано звернутися з відповідним письмовим запитом до банку щодо необхідності включення зазначеного вище пункту до тексту договору)

- послуги Банку з обслуговування поточного рахунку є платними. Вартість послуг визначається Тарифами Банку, які є невід'ємною частиною такого договору;
- будь-які зміни у банківських реквізитах **своєчасно** повідомляються банком клієнту – організації громади – **у письмовому вигляді. У свою чергу, громадська організація надає відповідну інформацію проекту. З метою уникнення будь-яких непорозумінь з отриманням грантових коштів, громадська організація разом з пакетом документів запиту на черговий транш надає оновлену довідку банку про чинні реквізити власного поточного рахунку.**

Як зазначено у грантовій угоді, однією з умов роботи з грантовими коштами Проекту МРГ є прозорість. Саме тому грантова угода містить пункт щодо обов'язковості використання **поточного рахунку у національній валюті для здійснення операцій без використання спеціальних платіжних засобів (у т.ч.: платіжних карток, системи «Клієнт-Банк»)**, що відкривається організацією громади (ОГ) у будь-якому комерційному банку. Операції з обігу (списання та зарахування) грошових коштів проводяться виключно із застосуванням паперових документів – платіжних доручень, заяв на внесення готівкових коштів на розрахунковий рахунок, чеків відповідної чекової книжки на отримання готівкових коштів з поточного розрахункового рахунку. Підтвердженням проведення будь-якої з операцій є банківська виписка на дату проведення операції. Виписки по поточному рахунку забезпечують грантодавача об'єктивною та достовірною інформацією щодо руху грантових коштів.

**Грантові кошти не можуть бути зараховані/перезараховані на жоден інший тип рахунку, окрім поточного рахунку юридичної особи. Грантові кошти не можуть бути зараховані/перезараховані на жоден інший рахунок організації громади, ніж той, що вказаний в грантовій угоді. Проект МРГ рекомендує організації громади використовувати поточний рахунок, вказаний в грантовій угоді, для руху власних коштів громади, залучених до співфінансування проекту.**

**Зверніть увагу:**

**розміщення коштів на депозитному рахунку є підприємницькою діяльністю, спрямованою на досягнення економічних результатів та одержання прибутку, – це, так званий, пасивний дохід – який буде предметом оподаткування для неприбуткових організацій. Результат такої підприємницької діяльності є предметом оподаткування, неподання ними відповідної податкової декларації розцінюється як ухилення від сплати податків та є підставою до адміністративного провадження.**

## РОЗДІЛ 2: РЕАЛІЗАЦІЯ МІКРОПРОЕКТУ (МП) – ФІНАНСОВІ АСПЕКТИ

### 2.1 Загальна характеристика бюджету впровадження мікропроєкту

Впровадження мікропроєкту відбувається на партнерських засадах щодо співфінансування. Загалом бюджет затвердженого мікропроєкту складається так:

- частка власних коштів ОГ – ця частка може збільшуватися як за рахунок коштів, так і за рахунок безпосередньо матеріалів/робіт/послуг за умови своєчасного погодження такої зміни грантонадавачем;
- частка коштів, залучених ОГ за рахунок грантової угоди ЄС/ПРООН;  
**УВАГА: частка коштів, залучених за рахунок грантової угоди не підлягає коригуванню чи перегляду через коливання цін або курсів валют – дивись п.3.2 Грантової угоди.**
- частка коштів місцевого бюджету, залучених до впровадження мікропроєкту. Частка коштів місцевого бюджету може змінюватися.

Характеристика бюджету впровадження **мікропроєкту** залежатиме від типу впроваджуваного проєкту та виглядатиме таким чином:

Тип МП <sup>1</sup>	% співфінансування		
	ПРООН (не більше)	Місцевий бюджет та бюджет вищого рівня	ОГ (не менше)
Стандартний	75	20	5
Реплікаційний	65	30	5
Інноваційний в енергозбереженні – для реплікаційної громади	75	20	5
Інноваційний в енергозбереженні – для всіх інших громад	75	20	5
Економічний (1-й, 2-й та 3-й МП в громаді)	80	0	20

<sup>1</sup> Примітка. «Стандартним» МП громади буде вважатися МП у тому випадку, коли вона (громада) реалізувала у попередніх фазах Проєкту не більше 1 МП або не реалізувала жодного (про особливість МП з інноваційним енергозбереженням сказано нижче).

«Реплікаційним» МП громади буде вважатися МП у тому випадку, коли вона (громада) реалізувала у попередніх фазах Проєкту не менше 2 МП (про особливість МП з інноваційним енергозбереженням сказано нижче).

«Інноваційний в енергозбереженні» МП громади відповідає умовам таких МП (описані в інших розділах Посібника). При цьому співфінансування від ПРООН залежить від того, скільки МП в попередніх фазах Проєкту реалізувала громада (тобто, чи не є цей МП реплікаційним для ОГ).

На підставі підписаної грантової угоди між ОГ та ПРООН, Проєкт відслідковує виконання бюджету впровадження мікропроєкту часткою наданих грантових коштів та частками власних коштів ОГ, партнерів і коштів місцевого бюджету.

### 2.2 Дольове співфінансування впровадження мікропроєкту – вимоги до обліку та контролю

Відповідно до умов надання гранту, Фінансовий відділ проєкту відслідковує впровадження мікропроєкту на рівні виконання партнерами власних зобов'язань щодо фінансування відповідних часток у придбанні товарів/робіт/послуг. Так, підставою для визнання такого виконання є чинні документи, які підтверджують: (а) обсяги робіт до виконання за рахунок згаданого співфінансування та факт виконання цих обсягів (договори та акти ВР до них); (б) надходження відповідних коштів на відповідний розрахунковий рахунок, зокрема для коштів місцевого бюджету – бюджетний рахунок, для власних коштів ОГ та коштів інших приватних донорів – поточний рахунок ОГ, відкритий у відповідній банківській установі; (в) списання відповідних коштів на відповідний розрахунковий рахунок постачальника товарів/робіт/послуг.

За умови, що частка додаткового власного внеску ОГ чи додаткового внеску іншого партнера носила матеріальний (нефінансовий) характер – товари/роботи/послуги – підтверджуючим документом виступає

оформлений акт прийому-передачі відповідних товарів/робіт/послуг, що підписується повноважними представниками сторін та власника/балансоутримувача об'єкта.

Рекомендованим є використання такої таблиці:

№ п/п	Партнери за мікропроектом	Бюджет мікропроекту за частками партнерів, грн.	Зарахування коштів на відповідний р/р			Баланс, грн.
			сума, грн.	№ банківського документа	дата банківського документа	
1.	ОГ _____, власні кошти					
2.	ОГ _____, кошти залучені за рахунок грантової угоди					
3.	ОГ _____, кошти залучені за рахунок інших донорів					
4.	РДА/СР _____, кошти місцевого бюджету					
5.	Інше (немайновий внесок)					
<i>всього:</i>						

## 2.3 Особливі вимоги щодо роботи з грантовими коштами, отриманими за Угодою між ОГ та ЄС/ПРООН

Як зазначалося вище, ОГ на підставі підписаної Угоди з ЄС/ПРООН отримує грантові кошти цільового характеру. Виключно цієї частки бюджету мікропроекту стосується така інформація. Надходження грантових коштів відбувається окремими виплатами на безготівковій основі, тобто шляхом зарахування коштів на розрахунковий рахунок ОГ, відкритий у банківській установі, та вказаний відповідно в Угоді між ОГ та ЄС/ПРООН.

Рух таких коштів від ОГ до постачальника відбувається шляхом проведення безготівкових розрахункових операцій, які підтверджуються відповідними документами, що встановлені чинними нормативними актами для господарюючих суб'єктів в Україні.

Порядок роботи з грантовими коштами регулюється чинними правилами ПРООН: *всі процедури закупівель за цією (грантовою) угодою виконуються на принципах прозорості та конкурентності.* – дивись п. 1.2 Грантової угоди.

**Згадані вище правила передбачають:**

- товари/роботи/послуги вартістю у гривневому еквіваленті до 500 дол.США не вимагають конкурсного відбору постачальника. Придбання відповідних товарів/робіт/послуг підтверджується пакетом документів – рахунки та копії реєстраційних документів постачальника, що додається до звіту за черговий транш, а також видаткова накладна/акт виконаних робіт, копія платіжного доручення на проведення розрахунку, банківська виписка, що підтверджує проведення розрахунку;

- товари/роботи/ послуги вартістю у гривневому еквіваленті від 500 дол.США до 2 499 дол. США придбаваються у постачальника, що запропонував найнижчу ціну серед трьох потенційних постачальників. Це означає, що визначення постачальника товарів/робіт/послуг вартістю у гривневому еквіваленті від 500 дол. США до 2 499 дол. США відбувається на підставі аналізу пропозицій від трьох підрядників/постачальників на відповідні товари/роботи/послуги (*дивись відповідний розділ Технічного посібника, Додаток 3.4, пункт 2*). Дотримання та виконання процедури підтверджується відповідним пакетом документів – рахунки та копії реєстраційних документів потенційних постачальників, – що додається до звіту за черговий транш; придбання товарів/робіт/послуг та проведення відповідних розрахунків з постачальником підтверджуються документами, що встановлені відповідними чинними нормативними актами України;

- товари/роботи/послуги вартістю у гривневому еквіваленті від 2 499 дол.США і вище придбаваються виключно у постачальника, відбраного на основі проведеного тендеру та визначення переможця за принципом найнижчої ціни технічно кваліфікованої/якісної пропозиції (*дивись відповідний розділ Технічного посібника, Додаток 3.4, пункт 3*). Дотримання та виконання процедури підтверджується відповідним пакетом документів, що додається до звіту за черговий транш; придбання товарів/робіт/послуг та проведення відповідних розрахунків з постачальником підтверджуються документами, що встановлені відповідними чинними нормативними актами України.

## 2.4 Порядок та умови отримання грантових коштів за Угодою між ОГ та ЄС/ПРООН

Як зазначалася вище, порядок та умови отримання грантових коштів регламентуються угодою про надання грантових коштів, що підписується між ПРООН в Україні та ОГ та виплачується як безповоротна фінансова допомога.

Після підписання Угоди, ОГ отримує **перший** транш, у вигляді **авансового платежу**, шляхом безготівково зарахування на розрахунковий рахунок ОГ, вказаний в Угоді.

Підставою для виплати наступного, **другого**, траншу є прийнятий звіт організації громади за використання коштів першого траншу. З точки зору фінансового контролю відслідковується цільове використання отриманого гранту. На момент подання звіту за використання коштів першого траншу ОГ має використати власну частку, що була акумульована на власному розрахунковому рахунку на дату отримання коштів першого траншу.

**УВАГА!** Протягом впровадження мікропроєкту ОГ працює виключно з одним розрахунковим рахунком, що є зазначеним в Угоді між ОГ та ЄС/ПРООН, через який проходять розрахункові-касові операції з коштами гранту, власними коштами ОГ та коштами партнерів (**за винятком партнерів-бюджетних установ**), якщо інше не передбачено схемою реалізації мікропроєкту, – наприклад, для роботи з коштами місцевого бюджету ОГ необхідно було відкрити рахунок у відділенні ДКСУ.

Стосовно коштів місцевого бюджету на етапі запиту на отримання другого траншу надається:

- гарантійний лист РДА/СР на повне/часткове (якщо частина коштів місцевого бюджету вже освоєна) фінансування відповідної частки партнера/ів, якщо така ще не внесена, але договори відповідні укладені та копії їх додані до звіту за перший транш;
- або
- гарантійний лист РДА/СР на повне/часткове (якщо має місце часткова реалізація та фінансування партнерських зобов'язань з боку РДА/СР) впровадження (реалізацію та фінансування) відповідної частки партнера/ів, якщо відповідні договори відсутні;
- та/або
- банківський документ, що підтверджує надходження відповідних коштів на розрахунковий рахунок ОГ (поточний чи бюджетний – залежно від погодженої схеми роботи).

Підставою для виплати наступного, **третього**, траншу є прийнятий звіт організації громади за використання коштів другого траншу, повне та цільове використання отриманого другого траншу, що підтверджується відповідним звітом, 100% завершення виконання робіт з впровадження мікропроєкту, 100% бюджетування впровадження мікропроєкту партнерами та повне цільове використання ОГ отриманих коштів партнерів, що підтверджується відповідними банківськими документами.

Як виняток можливою є одномоментна виплата коштів **другого та третього** траншів. При цьому обов'язковим є виконання таких умов:

- повне цільове використання отриманих коштів першого траншу, що підтверджується відповідним звітом;
- 100% завершення виконання робіт з впровадження мікропроєкту, 100% бюджетування впровадження мікропроєкту партнерами та повне цільове використання ОГ отриманих коштів, що підтверджується відповідними банківськими документами – копія платіжного доручення та банківська виписка.

## 2.5 Особливості роботи з коштами місцевого бюджету – частка РДА/СР

Практика впровадження проєкту МРГ підтвердила існування двох основних напрямків реалізації часток партнерів РДА/СР впровадження мікропроєктів.

I-й напрямок – кошти місцевого бюджету працюють за двох/трьохстороннім договором через власне балансоутримувача об'єкту (останній виступає замовником), ремонт або реконструкцію якого передбачає мікропроєкт. У випадку трьохсторонньої угоди ОГ виступає співфінансуючою стороною.

II-й напрямок – кошти місцевого бюджету працюють безпосередньо через ОГ. За такого варіанту, на підставі документу про спільну реалізацію проєкту, ОГ вноситься до мережі відповідної Ради як **одержувач** бюджетних коштів з відкриттям рахунку в органах Державного казначейства України для отримання бюджетних коштів та проведення розрахунків за виконані роботи/придбані товари у розмірі, передбаченому відповідними договорами, та що відповідає частці РДА/СР у мікропроєкті, який впроваджується. Таким чином, ОГ працює паралельно з двома розрахунковими рахунками. Використання ОГ бюджетних коштів відбувається за чітко погодженим планом із зазначенням кодів економічної класифікації видатків (*скорочено*: КЕКВ). Зазначимо, що набуття організацією громади статусу одержувача бюджетних коштів накладає на таку організацію ряд вимог та обмежень щодо казначейського обслуговування, які регламентуються нормативними актами Державного казначейства України. Одержувачі бюджетних коштів є об'єктом обов'язкового контролю Державною фінансовою інспекцією. Під час укладання договору/угоди з виконавцем робіт (постачальником товарів) у тексті угоди чітко вказується вартість робіт, що фінансується за рахунок бюджетних коштів, а також вказуються

реквізити рахунку, відкритого в органах Державного казначейства, з якого буде оплачуватися відповідна частка вартості договору. Зверніть увагу – процедура закупівель за державні кошти регламентується відповідними нормативними документами. Крім того, договори підряду/постачання укладаються на виконання усього передбаченого обсягу робіт та містять чітко прописані частки фінансування усіх партнерів у грошовому та відстиковому еквіваленті. При укладанні договорів слід враховувати вимоги чинного Закону України «Про здійснення державних закупівель» (у поточній редакції від 23.12.2014 р.), за яким передбачено, що закупівля товарів, робіт, послуг за кошти кредитів, позик, що надані відповідно до міжнародних договорів України, здійснюється відповідно до правил та процедур, встановлених такими організаціями, а у разі відсутності таких встановлених правил та процедур, – відповідно до згаданого закону. Такі договори підлягають реєстрації в органі Державного казначейства України з подальшим оформленням відповідного зобов'язання. За такими договорами передбачається щомісячне подання звітів про використання бюджетних коштів та про наявність кредиторської заборгованості. Усі ці процедури регламентуються відповідними документами Міністерства фінансів України. Контроль виконання бюджетів та дотримання бюджетного законодавства покладено на місцеві органи фінансового контролю.

## 2.6 Контроль цільового використання коштів

Під цільовим фінансуванням розуміють кошти, що надходять підприємству/організації цільовим призначенням для фінансування певних заходів, проектів чи програм. **Кошти цільового фінансування витрачаються з суворим дотриманням затверджених кошторисів і призначення, обумовленого договором.** Кошти гранту, що отримує ОГ за Угодою з ЄС/ПРООН, є безповоротною фінансовою допомогою з цільовим призначенням відповідно до згаданої Угоди. У межах впровадження мікропроекту, робота як з коштами власне ОГ, так і грантовими коштами та коштами партнерів, носить цільовий характер. Завданням фінансового відділу проекту є контроль цільового використання ОГ **усіх коштів**, залучених до впровадження мікропроекту. Контроль здійснюється на підставі первинних документів бухгалтерського обліку, що ведеться ОГ.

## 2.7 Особливості підготовки та подання фінансової частини звітів за використання власних коштів та коштів партнерів на етапах впровадження мікропроекту

Згідно з порядком, що викладений у Технічному посібнику, перелік документів на отримання коштів чергового траншу містить посилання на певні документи, як наприклад: Додаток D до грантової угоди, підтвердження отримання коштів, підтвердження використання коштів, інше.

З приводу *підтвердження отримання ОГ коштів* (часток співфінансування партнерів) – має бути надано банківський документ – виписка з банку про рух коштів по рахунку, – який чітко визначає: платника коштів, отримувача коштів, дату отримання коштів, суму отриманих коштів, призначення отриманих коштів та призначення щодо списання коштів з рахунку.

З приводу *підтвердження використання коштів* ОГ має надати повний пакет первинних документів бухгалтерського обліку.

Для безготівкового розрахунку це:

- копія платіжного доручення ОГ з позначкою банку про списання коштів;
- залежно від призначення платежу, – копія рахунку, акту виконаних робіт, видаткової накладної, інше;
- копія банківської виписки з позначкою банку. Остання містить інформацію щодо: платника коштів, отримувача коштів, дату списання коштів, суму списаних коштів, цільове призначення списаних коштів з обов'язковим зазначенням номера рахунку/договору/акту, за яким проводиться перерахування.

Для готівкового розрахунку (*увага!:* з коштів ОГ та партнерів за готівку можуть придбаватися товари/роботи/ послуги граничною вартістю, що встановлена Постановою НБУ від 09/2/2005 року за № 32 «Про встановлення граничної суми готівкового розрахунку» у чинній редакції) це:

- копія чека про зняття готівки з банківського рахунку ОГ;
- копія банківської виписки з позначкою банку про проведену операцію;
- копія прибуткового касового ордера про надходження коштів в касу ОГ;
- копія видаткового касового ордера про видачу коштів;
- копія авансового звіту, що підтверджує використання отриманої готівки та проведення розрахунку за придбаний товар/роботу/послугу.

Рекомендованим є використання такої таблиці:

№ п/п	Партнери за мікропроектом	Бюджет мікропроекту за	Зарахування коштів на відповідний р/р	Списання коштів з відповідного р/р	Баланс, грн.
-------	---------------------------	------------------------	---------------------------------------	------------------------------------	--------------

		частками партнерів, грн.	сума, грн.	№, дата банк. документа	Призначення платежу	сума, грн.	№, дата банк. документа	Призначення платежу	
1.	ОГ _____, власні кошти, <i>всього</i>								
1.1									
1.2									
1.3									
1.4									
2.	ОГ _____, кошти залучені за рахунок грантової угоди, <i>всього</i>								
2.1	I-й транш								
2.2	II-й транш								
2.3	III-й транш								
3.	ОГ _____, кошти залучені за рахунок інших донорів, <i>всього</i>								
3.1									
3.2									
3.3									
4.	РДА/СР _____, кошти місцевого бюджету, <i>всього</i>								
4.1									
4.2									
4.3									
5.	Інше								
	<i>всього:</i>								

Таблиця заповнюється зростаючим підсумком від початку впровадження мікропроєкту.

## 2.8 Порядок підготовки та подання фінальних звітних фінансових документів по мікропроєкту

Пакет фінальних звітних фінансових документів готується ОГ та подається до фінансового відділу проєкту по закінченні впровадження мікропроєкту в термін, визначений п.4.3 Грантової угоди.

Цей пакет містить такі документи:

- Банківська виписка – підтвердження надходження на розрахунковий рахунок ОГ коштів третього траншу за Угодою з ЄС/ПРООН.
- Підтвердження цільового використання ОГ коштів третього траншу – має бути надано повний пакет первинних документів бухгалтерського обліку, який містить інформацію щодо: платника коштів, отримувача коштів, дати списання коштів, суми списаних коштів, цільового призначення списаних коштів з обов'язковим зазначенням номеру договору та акту за якими проводиться перерахування при проведенні розрахунку за договором/іншого документа.

**УВАГА!!!: Нецільовим використанням коштів третього траншу є формування фонду утримання об'єкту з таких коштів, якщо таке не передбачено установчими документами.** Перевірка податковими органами має усі підстави визнати нецільовим використання таких коштів у зазначеному вище випадку, вказавши такі кошти предметом оподаткування з подальшим відповідним адміністративним провадженням.

- Документ власника/балансоутримувача об'єкта, що підтверджує **взяття на баланс новоствореної вартості та/або облікування витрат** на ремонт відповідного об'єкта.
- Заповнений Додаток D до Грантової угоди.
- Зареєстрована в інспекції ДАБК Декларація (або сертифікат), якщо вони, в силу якихось причин, не були надані у складі звіту на отримання 3-го траншу.

## РОЗДІЛ 3: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ОГ

### 3.1 Бухгалтерський облік ГО, загальна характеристика

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (у чинній редакції від 06/2/2015 року) визначає правові принципи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку господарюючими суб'єктами, а також складання фінансової звітності. Його дія поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, що зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно чинного законодавства.

Бухгалтерський облік в ОГ ведеться безперервно з дня реєстрації організації до її ліквідації. Згідно зі ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» питання організації бухгалтерського обліку належать до компетенції її власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Таким чином, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але **не менше трьох років**, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво організацією відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку організація громади (ОГ) самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого підприємцем, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником організації громади.

ОГ як господарюючий суб'єкт самостійно:

- визначає облікову політику, котра діє постійно. Зміна облікової політики, можлива на початку звітного року. Облікова політика повинна бути обґрунтованою і відображеною у фінансовій звітності;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Керівник організації забезпечує неухильне виконання правомірних вимог щодо дотримання порядку оформлення та обліку первинних документів.

У ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» зазначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Документування є способом реєстрації господарських операцій. Під документуванням ми розуміємо оформлення документом відповідної операції. Буквальний переклад слова "document" – свідоцтво, свідчення, посвідчення, джерело. Документ це матеріальний носій, що містить інформацію. Документування – це створення документа з використанням різних методів, способів і засобів фіксування інформації на матеріальному носії. Документами безперечно є як листи, накази, платіжні доручення, банківські виписки, так і договори, специфікації, графіки виконання робіт, звіти, декларації, інше.

Первинні документи повинні складатися під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

*Первинні та зведені облікові документи* можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце складання;



- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожними відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Як будь-який господарюючий суб'єкт, ОГ має доходи/надходження та витрати. Надходження коштів та іншого майна до неприбуткової організації може відбуватися із залученням таких джерел:

- доходи від цільового фінансування;
- доходи від нецільового фінансування;
- пасивні доходи;
- інші доходи.

Цільовими будуть визначатися такі доходи організації, які за статутом останньої будуть витратитися тільки на конкретні потреби – заходи, програми, напрями, види витрат.

Більшу частину доходів ОГ обліковує як цільове фінансування на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження». **Цільове фінансування за проектом МРГ не покриває придбання запасів, основних засобів, а також операційні витрати.** У кінці звітної періоду такі доходи та витрати з них у повному обсязі списуються на фінансові результати. Частина невитрачених доходів списуються в кредит рахунку 69.

Добровільні надходження ОГ може отримувати від фізичних та/або юридичних осіб у вигляді коштів або майна як для цільового так і нецільового використання.

Цільове фінансування на придбання оборотних активів згідно з п. 17 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 (далі – П(С)БО 15), визнають доходом у тих періодах, в яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Таким чином, доходи від цільового фінансування на придбання оборотних активів визначаються одночасно у тій сумі, що й понесені витрати на придбання таких активів.

При отриманні фінансування на придбання необоротних активів, відповідно до п. 18 П(С)БО 15, доходи визнають протягом строку корисного використання придбаних об'єктів інвестування, пропорційно сумі нарахованої амортизації.

Цільове фінансування, яке організація отримує для компенсації попередньо здійснених витрат, визнають дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу (п. 15 П(С)БО 15).

Нецільовим фінансуванням визнаються грошові кошти, які ОГ отримує без цільового призначення, тобто без конкретно встановлених умов їх витрачання. Такі відображаються як безповоротно отримані грошові кошти чи матеріальні цінності у загальному порядку.

Пасивні доходи – це грошові кошти, отримані у вигляді відсотків, дивідендів, страхових виплат, відшкодування, роялті.

Правила відображення таких доходів визначені п. 20 П(С)БО 15 з використанням відповідних рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» і визнаються доходами в поточному періоді (рахунок 48 не застосовується). Доходи майбутніх періодів відображають на однойменному рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Серед інших доходів, які можуть отримувати неприбуткові організації, є доходи від продажу товарів, послуг, які відображають ідеї, для захисту яких такі організації були створені, від здавання в оренду тимчасово вільних приміщень, від продажу залишків запасів чи основних засобів. У цих випадках дохід визначатимуть за загальними правилами, тобто коли виникають критерії його визнання (п. 5 П(С)БО 15).

Зверніть увагу, що суми доходів у бухгалтерському та податковому обліку не збігатимуться. У податковому обліку (а також у разі складання і виконання кошторисів) доходи визнаються за касовим методом (коли вони фактично отримані, а не нараховані), а в бухгалтерському обліку згідно з п. 5 П(С)БО 15 дохід визнається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язання, що зумовлюють зростання власного капіталу, за умови, що оцінку доходу може бути вірогідно визначено. Суми попередньої оплати і отримані аванси доходами не визнаються (пп. 6.3 і 6.4 П(С)БО 15). Тобто застосовується метод нарахування.

Понесені витрати ОГ відображає з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», класу 9 «Витрати діяльності» або одночасно рахунки обох класів. Порядок формування інформації про витрати має відповідати Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. Доцільно також розмежувати облік витрат власне цільового призначення та витрат коштів, що призначені безпосередньо для адміністративно-господарської діяльності ОГ.

Аналогічно з доходами, для визнання витрат використовується метод нарахування, тобто попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг не визнається витратами.

### 3.2 Основні господарські операції та види їх обліку

Ведення господарської діяльності передбачає придбання матеріалів, товарів, робіт, послуг для їх подальшого використання, переробки, реалізації, іншого. Для успішного ведення господарської діяльності потрібно знати, скільки у господарюючого суб'єкта є майна, які його зобов'язання, скільки і чого було вироблено та придбано і з якими витратами, що і скільки витрачено, спожито, передано, інше. Задля своєчасного та належного обліку і контролю придбаного, виробленого та реалізованого майна господарюючий суб'єкт обліковує відповідні дані. Такі дані накопичуються в процесі спостереження, вимірювання та реєстрації господарських операцій, що відбуваються з майном підприємства та джерелами його утворення. Такі дані є кількісним, якісним і вартісним відображенням господарських операцій. Коротко підсумовуючи, –

- господарська операція це дія або подія, яка викликає зміни у наявності та структурі активів і зобов'язань, власному капіталі господарюючого суб'єкта;
- господарський облік це певна система кількісного і вартісного відображення та якісної характеристики господарської діяльності для її контролю і управління. Для відображення господарських операцій застосовуються натуральні, трудові та грошовий вимірники.

З практичної точки зору в господарській діяльності підприємства, застосовуються такі види господарського обліку: оперативний, статистичний, бухгалтерський, внутрішньогосподарський (управлінський) та податковий.

*Оперативний облік* забезпечує спостереження і контроль за окремими господарськими операціями з метою управління ними в процесі їх здійснення. За його допомогою дістають інформацію про щоденну господарську діяльність через натуральні, трудові й грошові вимірники.

*Статистичний облік* забезпечується через обов'язкову статистичну звітність суб'єктів господарювання за визначеними показниками роботи.

*Бухгалтерський облік* – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Згідно з чинними нормативними актами, бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік використовує 8 прийомів: *документування* – спосіб первинної реєстрації (оформлення документом) господарських операцій; *первинний документ* – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення; *інвентаризація* – перевірка майна і зобов'язань підприємства в натурі й порівняння її даних з даними обліку; *оцінювання* – спосіб грошового вимірювання господарських операцій (придбання ресурсів, використання виробничих запасів, визначення фінансових результатів тощо); *обчислення собівартості* (калькуляція) – визначення вартості (облікової ціни) виробничих запасів, продукції, робіт і послуг підприємця; *рахунок* – умовне позначення певного виду майна та зобов'язань підприємства, де відображається їх стан і рух; *подвійний запис* – порядок відображення господарських операцій в рахунках (відповідно до цього кожна господарська операція записується у певному порядку на двох рахунках); *баланс* – спосіб підсумкового відображення даних про майно підприємства (актив) та його зобов'язань (пасив) на певну дату; *звітність* – упорядкована таблиця узагальнюючих показників, що в концентрованому вигляді відображають результати господарської діяльності підприємства, його виробничий і соціальний розвиток, фінансовий та майновий стан.

*Управлінський облік* – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством.

*Податковий облік* є упорядкованою інформаційною системою, що відображає розмір об'єктів оподаткування підприємства методом суцільної, безперервної, документальної та взаємовпорядкованої реєстрації господарських операцій та окремих видів його майна і ресурсів. Принагідно необхідно зазначити, що документом, який визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів,

повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства є Податковий кодекс України.

Розглянемо основні господарські операції, що мають місце у процесі господарської діяльності. Господарська або підприємницька діяльність безпосередньо пов'язана зі змінами складу майна або активів суб'єкта господарювання та відповідно до зобов'язань останнього. Загалом виокремлюється чотири групи господарських операцій.

Перша група включає операції, за яких **відбувається переміщення та зміна активів** без зміни загальної суми таких. Приклад: підприємство за власний кошт придбало багатофункціональний пристрій (принтер/сканер, ксерокс) вартістю 5 000,00 грн. У результаті такої операції актив гроші (готівка, рахунки в банках) зменшився на 5 000,00 грн., а актив основні засоби збільшився на 5 000,00 грн. Загальна ж сума активів не змінилася.

Друга група включає операції, за яких **відбувається переміщення та зміна структури зобов'язань** без зміни загальної суми таких. Приклад: підприємство отримало прибуток – 5 000,00 грн. Прибуток це фактично власний капітал, що є зобов'язанням перед власниками підприємства. Було прийнято рішення використати отриманий прибуток на нарахування премії працівникам. Таким чином, прибуток – зобов'язання перед власниками підприємства – зменшився на 5 000,00 грн., а заборгованість підприємства перед працівниками виросла на 5 000,00 грн. Загальна сума зобов'язань перед власниками підприємства не змінилася, а відбулося переміщення суми зобов'язань від власників підприємства до працівників підприємства.

Третя група включає операції, за яких **відбувається збільшення активів та зобов'язань** на рівновелику суму. Приклад: у підприємства виникла необхідність придбати бензин на суму 10 000,00 грн. Керівництвом було прийняте рішення залучити на придбання товару позикові кошти (кредит). Таким чином, виробничі запаси підприємства збільшилися на 10 000,00 грн. за рахунок придбання бензину. У той же час збільшилися і зобов'язання підприємства – заборгованість перед кредитором по залучених кредитних ресурсах у розмірі 10 000,00 грн.

Четверта група включає операції, за яких **відбувається зменшення активів та зобов'язань** на рівновелику суму. Приклад: підприємство виплатило премію працівникам у загальному обсязі 5 000,00 грн. Здійснення цієї операції зменшило розмір грошових коштів підприємства на 5 000,00 грн. та зменшилася на таку ж суму 5 000,00 грн. заборгованість перед працівниками. Таким чином, рівноцінно зменшилася сума активів та сума зобов'язань.

Узагальнене відображення активів та зобов'язань містить баланс. За представленням баланс є табличною формою вартісного виразу Активу (активи, майно, інше) та Пасиву (власний капітал, зобов'язання). Так, наприклад, при створенні підприємства на момент внесення засновниками статутного капіталу в грошовому виразі – 20 000,00 грн. – розділ пасиву *власний капітал* покаже суму внеску 20 000,00 грн. Ця ж сума відобразиться в активі в розділі *гроші*. На цьому етапі Капітал (К) внесений = Пасиву підприємства і Актив = Капіталу, оскільки завжди Актив = Пасиву.

Здійснення підприємницької діяльності відбувається із залученням/запозиченням коштів, тобто з виникненням боргових зобов'язань. Останніми підтверджуються права та вимоги кредиторів щодо активів підприємства. Тому Активи підприємства (Актив балансу) завжди дорівнює його зовнішнім та внутрішнім зобов'язанням (Пасив балансу):  $A = \Pi = K + Z$ .

Баланс ТОВ «Веселка» на 01.10.2010 р., (тис. грн.)

Актив		Пасив	
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	
Основні засоби:		Статутний капітал	90,0
залишкова вартість	80,0	Нерозподілений прибуток	45,0
первісна вартість	100,0	IV. Поточні зобов'язання:	
знос	20,0	Розрахунки з поставальниками та підрядниками	
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси	15,0		
Рахунки в банках	50,0		10,0
<b>Баланс</b>	<b>145,0</b>	<b>Баланс</b>	<b>145,0</b>

Система рахунків забезпечує точне відображення всіх господарських операцій, подає інформацію щодо стану та руху майна і зобов'язань господарюючого суб'єкта. Бухгалтерські рахунки будуються як двостороння таблиця, ліва сторона якої відображає Дебетовий обіг, а права – Кредитовий обіг. Кожну господарську операцію

відображають на рахунках способом подвійного запису, тобто суму записують двічі – у дебет одного і кредит другого рахунку відповідно до визначеного типу господарської операції.

План рахунків у кореспонденції із фінансовою звітністю (та розділами балансу) подається у Додатку.

### 3.3 Бухгалтерський облік основних господарських операцій ГО

Господарська операція з отримання добровільних пожертвувань, – 10 000,00 грн. у вигляді грошових коштів на розрахунковий рахунок у банку, та у вигляді готівкових коштів 5 000,00 грн. у касу ОГ з обов'язковим оформленням прибутковими касовими ордерами, зафіксується таким записом:

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Добровільні пожертвування надійшли на р/рахунок через банк	311	48	10 000,00
2	Добровільні пожертвування отримані готівкою	301	48	5 000,00
3	Відображено дохід	48	719	15 000,00

Господарська операція з отримання та використання грантових коштів, – 10 000,00 грн. через розрахунковий рахунок у банку, зафіксується наступним записом:

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Грантові кошти надійшли на р/рахунок через банк	311	48	10 000,00
2	Оприбутковано товари для ФАПУ	28	631	10 000,00
3	Перераховано кошти за придбані товари	631	311	10 000,00
4	Відображено витрати на придбання товару	8	28	10 000,00
5	Списано суму витрат на фінансовий результат	791	8	10 000,00
6	Відображено суму доходу від отримання грантових коштів	48	718	10 000,00
7	Списано суму доходу на фінансовий результат	718	791	10 000,00

Господарська операція з придбання комп'ютера вартістю 12 000,00 грн. (ПДВ – 2 000,00 грн) за рахунок коштів цільового призначення (поза межами впровадження мікропроєкту МРГ) зафіксується таким записом:

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Отримано на поточний рахунок цільову благодійну допомогу	311	48	12 000,00
2	Придбано комп'ютер	152	685	12 000,00
3	Перераховано кошти за придбаний комп'ютер	685	311	12 000,00
4	Списано суму використаних цільових коштів на доходи майбутніх періодів	48	69	12 000,00
5	Введено комп'ютер в експлуатацію	104	152	12 000,00
6	У наступному звітному періоді нараховано амортизацію комп'ютера	83 (23)	131	166,67
7	Визнано дохід в сумі амортизаційних відрахувань	69	745 (71)	166,67
8	Списано витрати в сумі нарахованої амортизації на фінансовий результат	791	83 (23)	166,67
9	Списано суму визнаного доходу від цільових надходжень на фінансовий результат	745 (71)	791	166,67

Господарська операція з отримання МШП на суму 1 000,00 грн. зафіксується таким записом:

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	Отримано МШП	22	48	1 000,00
2	Списано МШП для потреб організації	23 клас 8	685	1 000,00
3	Визнано дохід від списаних в експлуатацію МШП	48	718	1 000,00
4	У кінці звітнього періоду списано на фінансовий результат суми:			
	- доходу	718	791	1 000,00
	- витрат	791	23, клас 8	1 000,00

Зверніть увагу, що, за умови отримання доходу, який підлягає оподаткуванню, ведеться окремий облік таких доходів за окремими субрахунками.

### 3.4 Типові помилки в бухгалтерському обліку ОГ

*За матеріалами інтернет-видань та коментарів Коблянської О., кандидата економічних наук, доцента кафедри обліку та аудиту Київського національного університету ім. Т. Шевченка*

#### ПРИ ДОКУМЕНТУВАННІ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Основними причинами здійснених помилок є несвідомі дії посадових осіб, які займаються підготовкою даних про діяльність ОГ і обробляють цю інформацію.

У 1982 році був затверджений міжнародний норматив аудиту «Обман і помилка». Термін «помилка» стосується ненавмисних порушень у відображенні фінансової інформації, які виникають у результаті арифметичної або граматичної помилки в записах облікових даних; випадкового пропуску або неправильного уявлення про окремі факти; хибних показань вимірних приладів; відхилень від правил здійснення контролю за діями матеріально відповідальних осіб під час проведення первинного обліку та складання звітів тощо.

До типових помилок і порушень належить невиконання багатьма бухгалтерами загальних вимог до створення, ведення, а також зберігання первинних бухгалтерських документів. Адже усі господарські факти, що зафіксовані в бухгалтерському обліку, мають бути доказовими, тобто мати документально підтверджений характер.

Відсутність необхідних реквізитів – чи не найчастіша помилка, що іноді ставить під сумнів можливість існування таких документів. За нею йдуть: відсутність погашення документів штампом або підписом від руки із зазначенням дати, відсутність розпорядних підписів тощо.

Загальний підхід до первинних документів є основою формування конкретних вимог до них, які не залежать від виду і призначення документа. Ці вимоги можна класифікувати так:

1. Первинний документ повинен мати назву. Документ, що не має назви, а також документ з незрозумілою назвою не мають юридичної сили. Наприклад, прибутковий або видатковий касовий ордер відображає відповідно рух грошей в касі; прибуткова або видаткова накладна відображає відповідно рух товарно-матеріальних цінностей на складі. Отримання готівки з банку здійснюється на підставі чеку банку, а здача готівки в банк – на підставі «Об'яви на внесок готівки». Тому бухгалтер неприбуткової організації не повинен заповнювати або приймати від інших осіб первинні документи з нечіткою назвою або за відсутності останньої взагалі.
2. У первинному бухгалтерському документі повинні бути реквізити сторін (юридичних і фізичних осіб), що беруть участь у даній господарській операції: назви, адреси і розрахункові рахунки в банках.
3. У документі необхідно вказати дату складання. Якщо дата відсутня або написана нечітко, то документ втрачає свою визначеність у часі, й такий документ не має юридичної сили, бо не зрозуміло, до якого часу відноситься цей документ: до минулого, теперішнього чи майбутнього.
4. У документі повинен бути відображений зміст оформленої господарської операції, тобто розкрито об'єкт документування. При цьому слід пам'ятати, що зміст господарської операції впливає з назви документа, в якому вона є в загальній формі. Бухгалтер неприбуткової організації повинен пам'ятати про необхідність суворої відповідності між назвою документа і змістом операції, що здійснюється за ним.
5. У документі повинні бути вказані вимірники (у натуральному і вартісному виразах) господарської операції. Відсутність відповідних вимірників у документі залишає його без обліково-розрахункової бази.

6. Документ повинен містити підписи відповідальних осіб. Перший підпис належить керівнику неприбуткової організації, другий – головному бухгалтеру неприбуткової організації. Як правило, право першого підпису визначається установчими документами. Призначення на посаду головного бухгалтера здійснюється за наказом керівника неприбуткової організації. Документ може бути підписаний особисто, із застосуванням штамп, символу або іншим механічним чи електронним способом посвідчення. Керівник неприбуткової організації забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами і працівниками вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку первинних документів.

7. Бухгалтерські документи заповнюються бухгалтером неприбуткової організації. Бухгалтерський документ має відповідати певним вимогам щодо його заповнення. Ці вимоги доцільно сформулювати у вигляді відповідей на запитання:

*Як?* Документи повинні бути заповнені чітко, українською мовою. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований переклад на державну мову.

*Чим?* Записи у первинних документах, облікових реєстрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом встановленого терміну зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки у первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

*На чому?* Як правило, для документів використовують типові форми, затверджені Міністерством статистики України, а також бланки спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм. Відповідальність за своєчасне та якісне складання документів, передачу їх у встановлені терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи. Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці бухгалтером неприбуткової організації форми та змісту, тобто перевіряються наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників.

*Яким чином?* Забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну й фінансову дисципліну.

*Коли?* Документи повинні заповнюватися своєчасно, тобто одразу після здійснення господарської операції.

## ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТАХ

Виправлення помилок в бухгалтерських документах має бути підтверджене підписами посадових осіб, які підписали ці документи із зазначенням дати виправлення. (Наприклад, рахунок з фірми, що займалася торгівлею, виявився без підпису бухгалтера. Перевіркою встановлено, що за цим рахунком, який був навмисно заповнений не повністю, був відпущений неоприбуткований товар).

Всі бухгалтерські документи можна поділити на доброякісні та недоброякісні. До доброякісних документів належать правильно оформлені документи, що точно відображають здійснену операцію.

У недоброякісних документах операції можуть відображатися у спотвореному вигляді або документи можуть бути оформлені на фіктивну операцію. Ці документи можна поділити на три групи: фальсифіковані документи (матеріальний підлог); документи, що містять свідомо брехливі відомості (інтелектуальний підлог); комбіновані, що поєднують матеріальні й інтелектуальні підлоги.

До групи документів з матеріальним підлогом належать ті, де має місце підроблення печатки, штампа, підписів посадових осіб, або документи на отримання грошей.

До документів з інтелектуальним підлогом відносяться ті, де має місце неправдива інформація про характер, обсяг операцій (завищення або заниження кількості, ціни, суми).

Можливе також розходження у змісті кількох екземплярів одного і того ж документа. Виявлення обману або помилки може здійснюватися різними способами: хронологічним, хімічним, графічним.

Важлива роль у перевірці бухгалтерських документів належить арифметичній перевірці, тобто перевіряється правильність арифметичних підрахунків за синтетичними рахунками. Неправильні арифметичні підрахунки можуть бути навмисними і ненавмисними.

Перевірка встановлює випадки навмисних неправильних підсумків, неправильну вартість відпущених матеріальних цінностей та інше.

При арифметичній перевірці реєстрів бухгалтерського обліку іноді виявляються помилкові записи в журналах-ордерах і відомостях.

## ПОМИЛКИ ПРИ ОФОРМЛЕННІ ЗМІН КЕРІВНИКІВ І ГОЛОВНИХ БУХГАЛТЕРІВ НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Дуже часто при зміні керівників і головних бухгалтерів неприбуткової організації можуть виникати безпідставні обвинувачення звільнених посадових осіб у відсутності усіх або деяких документів тощо. При зміні посадових осіб повинна здійснюватися здача справ попереднього головного бухгалтера новому. Про здійснений прийом-передачу справ складається акт, який повинен складатися з таких основних даних:

- о загальна характеристика папок, що передаються (вказати їх зміст, наприклад, каса, банк, розрахунки з постачальниками, відомості обліку матеріальних цінностей тощо) з проведеною нумерацією листів;
- о залишок грошових коштів у касі, що підтверджений актом ревізії каси;
- о залишок грошових коштів на поточному рахунку в банку;
- о наявність невикористаних чекових книжок (вказати номери невикористаних чеків, з якого і по який номер);
- о фінансовий стан неприбуткової організації за балансом на 1-е число поточного місяця (стан розрахунків з бюджетом, постачальниками, різними дебіторами і кредиторами, підзвітними особами, працівниками за зарплатою тощо).

## ПОМИЛКИ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ КОРЕСПОНДЕНЦІЇ РАХУНКІВ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Важливим моментом при розгляді діяльності неприбуткової організації є перевірка правильності дотримання кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку. Вона може бути проведена за даними Головної книги, журналів-ордерів, відомостей.

Найбільш поширеними видами викривлення в кореспонденції рахунків, які виявляються при перевірці є такі:

- о відхилення від загальноприйнятої кореспонденції рахунків. У цьому разі звіряються рахунки синтетичного і аналітичного обліку, що дозволяє виявити навмисно чи випадково були складені помилкові проводки;
- о бездокументальні проводки, тобто ті, що складені без будь-яких первинних документів (наприклад, підзвітні особи отримали із каси готівку на операційні, господарські витрати, на відрядження. Однак якщо ці особи не надали первинні документи, що підтверджують цільове використання готівки (авансовий звіт про відрядження, звіт про придбання товарно-матеріальних цінностей, товарні чеки з магазину, звіт касира та інше), то бухгалтер не має права робити проводки і гроші мають бути повернені до каси);
- о кредитове сальдо за активними рахунками і дебетове сальдо за пасивними рахунками свідчить або про випадковість, або про навмисні перекручення;
- о невідповідність записів кореспонденції рахунків одних і тих же господарських операцій у різних реєстрах бухгалтерського обліку, що є результатом виправлення записів у реєстрах заднім числом;
- о відкриття і ведення рахунків, що не передбачені планом рахунків;
- о виправлення кореспонденцій рахунків без підпису осіб, які зробили виправлення;
- о знищення записів у бухгалтерських реєстрах, тобто раніше зроблений запис незаконної операції пізніше знищується, замазується у реєстрі;
- о безпідставне згорання залишків за активно-пасивними рахунками (наприклад, на рахунку «Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами» потрібно окремо показувати дебіторську і кредиторську заборгованість, бо згорання приховує небажані факти і, крім того, не дозволяє побачити реальний фінансовий стан неприбуткової організації).

## ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТАХ

Виправлення помилок в бухгалтерських реєстрах здійснюється трьома способами: коректурним, «червоне сторно» і додаткового запису.

- *Коректурний спосіб* передбачає закреслення у документах неправильного тексту або суми і написання над закресленим правильного тексту або суми. Одночасно із закресленням робиться запис про виправлення, що підтверджується підписом бухгалтера неприбуткової організації, що виявив помилку.
- *Спосіб «червоне сторно»* полягає в тому, що невірний бухгалтерський запис анулюється шляхом складання виправленого (сторніровочного запису). Одночасно робиться правильний запис. Виправлений запис виконується червоними чорнилами або береться у рамку. При підрахунку підсумків сума за ними віднімається.

- *Спосіб додаткового запису* використовують для виправлення помилок у тих випадках, коли початковий запис був зроблений у меншій сумі, ніж потрібно. Додатковий запис робиться у тій же кореспонденції рахунків, в якій була відображена попередня сума.

## ПОРУШЕННЯ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ ТИПОВИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Розглядаючи характерні помилки і порушення, що мають місце при виконанні найбільш типових бухгалтерських операцій у неприбуткових організаціях, потрібно пам'ятати, облік ведеться за оновленими журналами-ордерами і відомостями, які складені відповідно до Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

## ПОМИЛКИ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ КАСОВИХ ОПЕРАЦІЙ У НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Під час розгляду каси та касових операцій перевіряється:

- о забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей в касі при надходженні їх з банку і при здаванні їх у банк;
- о забезпечення порядку збереження чекових книжок;
- о контроль за випискою чеків і отриманням за ними грошей;
- о збереження порядку документального оформлення надходження грошей в касу та їх видачі;
- о своєчасність оприбуткування готівкових грошей;
- о дотримання ліміту готівки в касі й умов їх видачі під звіт на операційні та інші потреби;
- о стан обліку касових операцій.

При перевірці касових операцій дані аналітичного обліку іноді не збігаються з даним синтетичного обліку. Тому при перевірці потрібно звертати увагу на записи в журналі-ордері №1, в якому підсумкові суми за дебетовими рахунками мають бути такими ж, як і у звітах касира.

При заповненні прибуткових та видаткових касових ордерів типовими є такі помилки:

1. Відсутні такі реквізити:
  - о назва неприбуткової організації, дата здійснення операції;
  - о кореспондуючий рахунок, субрахунок;
  - о підстава (документи), що підтверджує здійснення операції;
  - о підписи керівника і головного бухгалтера неприбуткової організації;
  - о відсутні номери касових ордерів або вони проставлені неправильно;
  - о відсутні суми прописом.
2. Замість окремого обліку прибуткових і видаткових касових ордерів використовується наскрізна нумерація документів, а потрібно так: нумерація ордерів починається з початку кожного року з номера «1» за кожним видом ордерів (прибуткові та видаткові окремо) і так до кінця року.
3. Відсутні необхідні виправдальні документи, що додаються до прибуткових і видаткових ордерів (заяви, довідки, рахунки й ін.).
4. Прибуткові та видаткові касові ордери після отримання або видачі за ними грошей підписуються касиром, а додані до них документи погашуються штампом із зазначенням дати. Однак на практиці документи часто не погашені. Їх погашення необхідне для того, щоб надалі ними ніхто не зміг скористатися для отримання грошей із каси повторно.

## ПОМИЛКИ ПРИ ВЕДЕННІ КАСОВОЇ КНИГИ

1. Касова книга не пронумерована, не прошнурована, кількість листів у касовій книзі не засвідчена підписами головного бухгалтера та керівника неприбуткової організації.
2. Зустрічаються помилки у підрахунку залишків грошових коштів на певне число.
3. Неправильно підкладається копіювальний папір між першим і другим екземплярами листів касової книги, тобто переплутані перші і другі екземпляри листів, а повинно бути так: перші екземпляри листів залишаються в касовій книзі; другі екземпляри листів повинні бути відірваними (записані під копіювальний папір) і служать звітом касира. Перші і другі екземпляри листів повинні нумеруватися однаковими номерами.
4. Не проставляються номери кореспондуючих рахунків; кореспонденція рахунків, що проставлені в касовій книзі, не збігається з кореспонденцією рахунків, що проставлені в прибуткових і видаткових касових ордерах.
5. У касових звітах відсутній підпис касира, який підтверджує правильність видачі грошей із каси за наданими до каси документами і достовірність грошового залишку каси на конкретне число.



6. Відсутній підпис бухгалтера неприбуткової організації, який перевіряв записи у касовій книзі та в якій кількості отримав прибуткові й видаткові касові ордери.

## ПОМИЛКИ ПРИ ВІДОБРАЖЕННІ БАНКІВСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПОТОЧНОМУ РАХУНКУ НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

При перевірці банківських операцій, здійснених за поточним, валютним рахунками перевіряється, в яких установках банків відкриті рахунки, чи відповідають суми за банківськими виписками сумам, що вказані у доданих до них первинних документах, чи правильно відображаються в бухгалтерському обліку здійснені банківські операції. Бухгалтер неприбуткової організації повинен стежити за збереженням усіх банківських виписок. Повна наявність останніх перевіряється, по-перше, за датами; по-друге, за порівнянням залишків грошових коштів на кінець дня в банківській виписці із залишками на початок наступного дня. До кожної суми, що вказана у банківській виписці, мають бути додані відповідні документи:

- о якщо здійснювалися операції з готівковими коштами, наприклад, готівкові гроші надійшли на поточний рахунок, то повинна бути «об'ява на внесок готівки»; при отриманні грошей з банку повинен бути корінець чеку з чекової книжки (перевіряючи порівнює корінець номера чеку з його трьома останніми цифрами, що вказані у банківській виписці);

- о якщо неприбуткова організація сплатила за товарно-матеріальні цінності або послуги, то повинні бути платіжні доручення, рахунки-фактури, видаткові накладні постачальника;

- о якщо зроблені платежі в бюджетні та позабюджетні фонди, то повинні бути платіжні доручення на перерахування відповідних сум. При розгляді банківських операцій перевіряється не тільки правильність заповнення бухгалтерських реєстрів, але й підстави для платежів. Якщо можливо, перевіряється фактичне надходження товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг, тобто перевіряється, чи не було перерахувань за безтоварними рахунками та іншими незаконними операціями.

## ВІДОБРАЖЕННЯ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

При відображенні розрахунків з підзвітними особами бухгалтери неприбуткових організацій дуже часто роблять помилки при заповненні журналу-ордеру №7, де ведеться синтетичний і аналітичний облік за рахунком 372. А це означає, що кожній виданій у підзвіт сумі відводиться в журналі-ордері один рядок (лінія) і при наданні авансового звіту, здачі в касу невикористаних сум або отриманні грошей у погашення перевитрат записи сум за цим операціям будуть здійснені за цим же рядком. У той же час журнал-ордер №7 зберігає «шахову» форму запису, що є підставою журнально-ордерної форми бухобліку в частині розшифровки обороту за кредитом рахунку 71.

При перевірці потрібно пам'ятати, що підставою для заповнення журналу-ордеру №7 є видаткові касові ордери на суми, що видані у підзвіт, авансові звіти – на використані суми; нові прибуткові або видаткові касові ордери – на розбіжності у сумах отриманих і використаних. До обліку приймаються авансові звіти, які перевірені арифметично, фактично (стосовно доцільності й необхідності витрат, відповідності їх призначенню авансу), які затверджуються керівником неприбуткової організації. Бухгалтер обробляє авансовий звіт, проставляючи на документах і на звіті кореспондуючі рахунки, що відповідають напрямку витрат.

Оскільки записи в журналі-ордері №7 за кожною із підзвітних осіб ведуться позиційним способом, тобто на одному рядку, то це дозволяє зробити аналіз всіх розрахунків підзвітних сум за кожним працівником. Правильність записів в журналі-ордері №7 перевіряється за даними авансових звітів і касових документів. Для того, щоб перевірити правильність записів у журналі у графах «видано у підзвіт» (гр. 3 - 8) і «видано у відшкодування перевитрати» (гр.9 - 11) необхідно зіставити суми за кожною з підзвітних осіб з видатковими касовими ордерами, звітами касира, авансовими звітами, журналом-ордером №1 (який ведеться за кредитом рахунку 301). Операції з відшкодованими і утриманими невикористаними сумами авансу (гр. 15 - 17) можна звірити з даними прибуткових касових ордерів, звітами касира, відомістю №1, якщо гроші внесені в касу, або з даними розрахунково-платіжної відомості, якщо здійснено утримання із заробітної плати. Бухгалтер неприбуткової організації, користуючись методом самоперевірки, може у оперативному порядку перевірити відображення в обліку підзвітних сум загальним підсумком за місяць у взаємозв'язку з окремими регістрами бухобліку. Наприклад, графа 15 «повернено» в журналі-ордері №7 за дебетом рах. 301 повинна дорівнювати підсумку за кредитом рах. 37 у відомості №1 (за дебетом 301 рахунку). Починаючи з гр. 18 журналу-ордеру №7 можна перевірити цільове направлення використаних підзвітних сум за відповідними регістрами бухгалтерського обліку.

Тепер зупинимося на помилках при оформленні авансових звітів. У авансових звітах часто відсутні такі реквізити: дата сплати за документом, що надається до авансового звіту; дебет рахунку за наданим до списання витратам; назва неприбуткової організації; номер авансового звіту; дата заповнення і надання в бухгалтерію; підпис бухгалтера і директора неприбуткової організації, що затверджують авансовий звіт; не заповнюється і ліва частина лицьового листа авансового звіту, що визначає стан розрахунків за кожній підзвітній особі. У авансовому

звіті відсутній підпис підзвітної особи, а це свідчить про те, що витрати не підтверджені. Зустрічаються помилки в розрахунках, що пов'язані з невірним використанням нормативних актів.

При оформленні посвідчення на відрядження мають місце такі помилки: відсутні позначки про прибуття і вибуття в пункт призначення, відсутні печатки підприємств і підписи їх представників.

Часто робляться помилки при списанні витрат на відрядження. Якщо витрати на відрядження не пов'язані з основною діяльністю неприбуткової організації, то вони не можуть бути відшкодовані працівнику, а у випадку відшкодування вся сума включається до сукупного доходу працівника і оподатковується податками як зарплата.

Суми витрат на проїзд, витрати на найом житлового приміщення відносяться на витрати разом з ПДВ.

## ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ У НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Іноді оприбуткування матеріальних цінностей невірно відображається в бухгалтерському обліку. Надходження матеріалів може здійснюватися від постачальників, підзвітних осіб, як благодійна допомога, цільове фінансування. На матеріали, що надійшли від постачальників, повинні бути рахунки-фактури, товарно-транспортні або видаткові накладні, а на матеріали, що надійшли від підзвітних осіб – товарні чеки, чеки електронного контрольно-касового апарату, акти закупки. Матеріали, що надійшли як благодійна допомога повинні мати видаткову накладну і акти прийому-передачі.

Потрібно пам'ятати, що для визначення достовірності оприбуткування матеріальних цінностей перевіряючі органи порівнюють дані прибуткових ордерів з документами перевірки, коли вивчаються документи за суттю. Цей прийом перевіряючі органи застосовують тоді, коли вважають, що матеріальні цінності оприбутковані не повністю, тобто в менших розмірах. Можливе також вивчення придбання і продажу матеріальних цінностей за виданим дорученням на отримання матеріальних цінностей. Надходження від постачальників контролюється журналами-ордерами №2 і №6, документам за надходженням матеріальних цінностей від постачальників, а також за прибутковими документами складів.

Іноді бухгалтерія невірно документально відображає відпуск матеріальних цінностей. Документи кількісного обліку використання матеріалів на виробництво та інші потреби оформляється, як правило, тими посадовими особами, на яких покладена відповідальність за їх використання.

Списання матеріальних цінностей здійснюється в момент використання, в момент здійснення акту благодійності. Цей факт повинен бути підтверджений актами поширення (розповсюдження), які підписані іншими особами або організаціями. Повинні бути документи, що свідчать про проведення конференцій, семінарів, виставок, тобто заходів, де були поширені придбані матеріальні цінності. Тому повинні бути правильно оформлені акти розповсюдження, а на їх основі складені акти на списання.

В обліку це буде відображено:  
Дт 801 Кт 201.

При перевірці використання матеріальних цінностей доцільно порівнювати дані прибутково-видаткових документів, що безпосередньо відображають рух матеріальних цінностей і грошових коштів, з даними інших документів, що характеризують ці ж операції, але в інших аспектах.

Тобто можливо зіставляти прибуткові й видаткові документи за матеріальними цінностями з даними документів, якими оформлені інші операції, обумовлені першою операцією:

- 1) дані про переміщення матеріальних цінностей з даними про тарау, в якій вони перевозилися, а також з даними про упаковку матеріальних цінностей;
- 2) порівняння фактично виконаних робіт у натуральних показниках із сумами нарахованої зарплати і сумами, сплаченими за грошовими документами;
- 3) перевірка об'єктивної можливості виконання операцій, що відображені в документах.

При обліку матеріальних цінностей трапляються ситуації, коли в бухгалтерії дані аналітичного обліку не збігаються з даними синтетичного обліку. Наприклад, на складі однієї організації матеріальні цінності обліковувалися не за найменуванням, а за групами, причому усі записи проводилися у грошовому вираженні, тобто синтетичний облік вівся, а аналітичний – був відсутній. Це давало змогу підвищувати ціни при списанні цінностей і за рахунок цього приховувати їх нестачу. Таким чином, коли відсутній або перевернутий аналітичний облік за тим синтетичним рахунком, де він повинен бути, то це свідчить про поганий стан бухгалтерського обліку. Коли звіти не підтверджуються інформацією аналітичного обліку, то їх не можна вважати реальними.

Узагальнюючи інформацію про найбільш типові помилки та порушення, що мають місце в обліку матеріальних цінностей, можна відзначити такі:

- о незадовільна організація складського господарства і зберігання цінностей, невідповідність даних бухгалтерського обліку даним складського обліку;
- о придбання непотрібних матеріалів, наявність на складі цінностей, що псуються;
- о завищення собівартості придбаних матеріальних цінностей;
- о порушення правил приймання матеріальних цінностей, їх привласнення, неправильне визначення і оформлення нестач;
- о неповне оприбуткування матеріальних цінностей, що надійшли;
- о нераціональне використання матеріалів, порушення норм їх відпуску;
- о порушення порядку проведення інвентаризації;
- о заміна нових предметів старими;
- о відпуск матеріальних цінностей окремим особам за заниженими цінами;
- о невірне відображення операцій руху матеріальних цінностей в бухгалтерському обліку.

## ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

При обліку основних засобів має місце помилка, коли на рахунку 10 «Основні засоби» враховуються предмети, які повинні враховуватися у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів. Дуже часто при обліку основних фондів бухгалтерія неприбуткової організації веде лише синтетичний облік основних засобів, а аналітичний облік не ведеться. Аналітичний облік повинен вестися за кожним інвентарним об'єктом на інвентарних картках типових форм №ОС-6, 7, 8, 9 залежно від специфіки окремих видів основних засобів, а для контролю за їх збереженням у розрізі матеріально-відповідальних осіб – інвентарний список за формою №ОС-13. Для забезпечення необхідної якості обліку основних засобів у момент прийому їх в експлуатацію їм надається інвентарний номер. Він діє весь час експлуатації об'єкта до його списання. Нумерація будується за серійно-порядковою системою. Аналітичний облік відображає технічну й економічну характеристику об'єкта, його знаходження, первісну оцінку і переоцінку за відновлювальною вартістю, а також знос на основні засоби.

Іноді бухгалтери нараховують амортизацію на основні засоби, що є помилкою. Оскільки неприбуткові організації не є платником податку на прибуток, то вони не нараховують амортизацію, а нараховують знос відповідно до Положення (стандартом) 7 «Основні засоби».

При відображенні операцій з нематеріальними активами найбільш часто зустрічаються такі помилки:

1. Відсутні первинні документи, на підставі яких оприбутковуються нематеріальні активи, а саме:
  - о акт прийому нематеріальних активів, в якому повинна бути вказана дата надходження у неприбуткову організацію об'єкта нематеріального активу, його первинна вартість, строк його корисного використання, знос, основні характеристики об'єкта нематеріального активу;
  - о документів, що підтверджують права підприємства на об'єкт інтелектуальної власності.
2. Списання на витрати у деяких неприбуткових організаціях нематеріальних активів здійснюється не через знос (як і за основними засобами), а списується повністю вся вартість один раз, що є помилкою.

## ВІДОБРАЖЕННЯ МАЛОЦІННИХ ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ У НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Сьогодні малоцінні швидкозношувані предмети поділені на дві групи. Одна їх частина (з терміном служби до одного року) відноситься до запасів і обліковується на рахунку 22, а друга частина (з терміном служби більше одного року) входить до поняття «малоцінні необоротні матеріальні активи, які відображаються у складі необоротних активів».

Згідно зі стандартом 9 «Запаси» відсутній вартісний критерій віднесення предметів до малоцінних швидкозношуваних предметів. Тому неприбуткова організація самостійно в наказі про облікову політику встановлює вартісний критерій (наприклад: до 600 грн. відносяться до малоцінних швидкозношуваних предметів, а більше ніж 600 грн. – до основних засобів).

Потрібно пам'ятати, що згідно зі стандартом 9 «Запаси», на малоцінні предмети, які входять до складу запасів, не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію предметів списується у витрати з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Малоцінні швидкозношувані предмети класифікуються за призначенням у процесі виробництва і за використанням:

- о за призначенням у процесі виробництва вони діляться на групи: інструменти і прилади; змінне обладнання; спецодяг і спецвзуття; господарський інвентар; постільні приладдя тощо;
- о за використанням малоцінні швидкозношувані предмети діляться на предмети, що знаходяться на складі, і предмети, що знаходяться в експлуатації.

Малоцінні швидкозношувані предмети списуються на витрати під час передачі їх в експлуатацію на підставі видаткових документів. Однак деякі бухгалтери списують такі малоцінні швидкозношувані предмети достроково і без передачі їх в експлуатацію на підставі відповідних актів, що порушує встановлений порядок.

Трапляється, що порушується порядок зберігання і видачі спецодягу і спецвзуття, а саме: іноді працівникам видається безкоштовно спецодяг, який повинен видаватися за плату; не виконуються норми видачі спецодягу і строки користування ним; деякі отримувачі не мають права користуватися спецодягом і спецвзуттям за рахунок організації.

При обліку малоцінних необоротних активів, які враховуються на рахунку 112 потрібно пам'ятати, що їх вартість погашується шляхом нарахування зносу за встановленою нормою, що визначається неприбутковою організацією самостійно з урахуванням очікуваного методу використання таких об'єктів.

Знос за такими предметами обліковується на субрахунку 132 «Знос інших матеріальних необоротних активів».

Найчастіше зустрічаються такі помилки:

- відсутній наказ (розпорядження) керівника про облікову політику підприємства, а якщо і є наказ (розпорядження), то немає пункту про порядок списання малоцінних швидкозношуваних предметів протягом року, які відносяться до складу запасів і необоротних активів;
- несвоєчасне документальне оформлення всіх операцій за рухом малоцінних швидкозношуваних предметів;
- у бухгалтерії немає точних даних про наявність малоцінних швидкозношуваних предметів на складі для їх збереження;
- несвоєчасне виявлення предметів на складі та в експлуатації, що не використовуються у неприбутковій організації та підлягають реалізації або списанню у встановленому порядку;
- невірно нараховується знос на різні види малоцінних необоротних матеріальних активів, часто не дотримуються єдиної методики нарахування зносу впродовж року;
- неякісно проводиться інвентаризація малоцінних швидкозношуваних предметів, трапляються випадки заміни одних предметів іншими.

### НЕСВОЄЧАСНЕ ПОДАННЯ ЗВІТІВ НЕПРИБУТКОВОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ

Ще одним порушенням ведення бухгалтерської документації є несвоєчасне подання відповідних форм звітності.

Запобігти цим помилкам можна, пильно відстежуючи терміни подання звітності.

## 3.5 Звітність ОГ

Фінансова звітність включає: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв суб'єктів господарської діяльності національними Положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

ДФСУ у листі від 02.03.2015 р. № 7023/7/99-99-19-02-02-17 нагадали, що з 1 січня 2015 року змінено порядок оподаткування неприбуткових організацій. При цьому усі установи та організації, які станом на 31.12.2014 р. внесли до Реєстру, незалежно від того, підпадають під дію положень пп. 133.1.1 ПКУ чи ні, обов'язково подають звіт за 2014 рік за чинними формами в установлений для річного звітного періоду термін – протягом 60 календарних днів до закінчення звітного року (тобто не пізніше 2 березня 2015 року).

Неприбуткові установи та організації є також платниками податку на прибуток у разі отримання прибутку від неосновної діяльності та/або доходів, що підлягають оподаткуванню п.п. 133.1.4 п. 133.1 ст. 133 ПКУ. Відповідно до п. 2 Постанови КМУ від 28.02.2000 р. № 419 (зі змінами та доповненнями від 20.04.2011 р. № 433) «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» (в редакції від 31/12/2014 року) платники податку на прибуток подають органу державної податкової служби відповідні звіти.