

ОБЛІК ЗНОСУ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Литвиненко Е.І.

Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

Ця стаття присвячена дослідженню змін в системі обліку зносу нефінансових бюджетних установ, які відбуваються в контексті реформування обліку в державному секторі. Звернено увагу на виникнення нового комплексного об'єкту обліку як «нефінансові активи» у бюджетних установах. Розглядаються основні зміни обліку зносу, що відбуваються в системі обліку в бюджетних установах із введенням в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які наближені до обліку за міжнародними стандартами. Розглянуто нормативно-правові підстави для нарахування зносу, порядок застосування норм, основні правила нарахування. Розкрито механізм нарахування зносу, оформлення та облік нарахування зносу на нефінансові активи за новим планом рахунків.

Ключові слова: бюджетна установа, знос, міжнародні стандарти, національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку, нефінансові активи, план рахунків.

Постановка проблеми. Україна в світлі світових глобалізаційних процесів здійснює активну політику щодо адаптації вітчизняного законодавства до загальноприйнятих норм у міжнародній практиці. Це стосується багатьох сфер, зокрема і сфери державних фінансів. Прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. [7] Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БО) регламентують облік у розрізі різних об'єктів і відповідають в переважній частині міжнародним стандартам [4]. Трансформація має досить масштабний характер і охоплює перегляд укрупнених об'єктів обліку, виникнення нових об'єктів обліку в державному секторі. Так, серед активів бюджетних установ на даний час виділяють необоротні активи та оборотні активи. Згідно з НП(С)БО 101 [2] відбувається перегрупування статей активу балансу, зокрема до нього включені нефінансові активи, фінансові активи та витрати майбутніх періодів. Отже, виникає новий укрупнений об'єкт обліку в бюджетних установах «нефінансові активи» [1]. З огляду на це, виникає необхідність дослідити основні зміни пов'язані з обліком зносу нефінансових активів.

Аналіз досліджень і публікацій та невирішені раніше частини загальної проблеми. Питанням обліку зносу необоротних активів бюджетного обліку присвячено наукові праці відомих вчених в цій галузі Атамас П.Й., Свірко С.В., Єфіменко Т.І., Шара Є.Ю., Михайлов М.Г. Проте, на сьогоднішній день досконало не досліджено питання обліку зносу нефінансових активів та відображення нарахованого зносу за новим планом рахунків затвердженим наказом Мініфіну «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 р. № 1203 який починає діяти з 01.01.2016р.) у відповідності до введених в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [5].

Мета. Розглянути та дослідити основні зміни щодо механізму та методики обліку зносу нефінансових активів, як нового комплексного об'єкту обліку бюджетних установ та нормативне забезпечення на тлі трансформаційних процесів, що відбуваються в державному секторі в контексті прийнятих відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу. Розглянемо нормативно-правові підстави для нарахування зносу нефінансових активів бюджетних установ. До не-

давнього часу нарахування зносу в бюджетних установах на нефінансові активи регулювалося Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом ДКУ від 17.07.2000 р. № 64 (далі – Інструкція № 64), на зміну якій прийшло Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ (далі – Положення № 611), яке набрало чинності з 06.08.2013 р. Тож нарахування зносу нефінансових активів регулюється Розділом VIII даного Положення. А також Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» затверджено Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010р. № 1202.

Знос нефінансових активів – сума амортизації об'єкта нефінансових активів з початку його корисного використання [3].

Амортизація – систематичний розподіл вартості нефінансових активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [3].

На нефінансові активи, що знаходяться на балансі установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос. Об'єктом для нарахування зносу є первісна (переоцінена) вартість нефінансових активів.

Знос не нараховується на:

- 1) земельні ділянки;
- 2) пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи», тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- 3) багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоносіння, експлуатаційного віку);
- 4) музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- 5) природні ресурси;
- 6) незавершене капітальне будівництво;
- 7) документацію з типового проектування незалежно від вартості;
- 8) піддослідних тварин (собаки, щури, морські свинки та інші) [3].

На період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта нефінансових активів нарахування зносу призупиняється. Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості нефінансових активів. Знос, нарахований

у розмірі 100% вартості нефінансових активів, що придатні для подальшої експлуатації, не може бути підставою для їх списання.

Для нараховування зносу та з метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу нефінансових активів установ застосовуються строки їх корисного використання та річні норми зносу [8].

Знос експонатів зоопарків, виставок, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, інвентарної тари, сценічно-постановочних засобів (декорацій, меблів і реквізитів, бутафорії, театральних та національних костюмів, головних уборів, білизни, взуття, перук тощо), матеріалів довготривалого використання для наукових цілей нараховується у першому місяці передачі у використання об'єкта нефінансових активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості – у місяці його ліквідації (списання з балансу). Норми нараховування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються, виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Сума зносу об'єктів нефінансових активів визначається в останній робочий день грудня в гривнях за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу.

Місячна сума зносу нефінансових активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

У разі передачі основних засобів та нематеріальних активів у випадках, передбачених законодавством, установа, що їх передає, нараховує знос на передані цінності в місяці їх передачі, за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.

Згідно з Положенням № 611 для відображення операцій з обліку зносу використовують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» призначено для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних активів»;

133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

На субрахунок 131 «Знос основних засобів» обліковується знос будинків і споруд, машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочої худоби, багаторічних насаджень, які досягли експлуатаційного віку.

На рахунку 132 «Знос інших необоротних активів» обліковується знос інших необоротних матеріальних активів.

На рахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» обліковується накопичена амортизація нематеріальних активів.

На субрахунок 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів» ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції (робіт).

За дебетом субрахунку 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів» відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом – списання на субрахунок 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами».

Типова кореспонденція з відображення нараховування зносу:

1. Нараховування суми зносу (накопиченої амортизації) на необоротні активи

Дт 841 Кт 131-133

Водночас проводиться другий запис

Дт 401 Кт 841

Із введенням в дію нового Плану рахунків з 01.01.2016р. для відображення зносу (амортизації) необоротних активів призначено рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», який включає субрахунки:

141 – Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів;

142 – Знос (амортизація) необоротних активів державних цільових фондів.

На яких обліковується: знос основних засобів; знос інших необоротних матеріальних активів; накопичена амортизація нематеріальних активів; знос інвестиційної нерухомості; накопичена амортизація довгострокових біологічних активів.

Отже, порівнюючи відображення нарахованого зносу на необоротні активи бюджетних установ починаючи з 2016 року за новим Планом рахунків розширено підгрупи необоротних активів. З'являється можливість відобразити знос інвестиційної нерухомості та накопичену амортизацію довгострокових біологічних активів.

Знос нараховують у «Відомості нараховування зносу на основні засоби» типову форму № ОЗ-12 (бюджет), яку затверджено наказом Головного управління Держказначейства України та Держкомстату України від 02.12.1997 р. № 125/70 (далі – Наказ № 125/70). Застосовується для обрахування суми зносу основних засобів за повний календарний рік (незалежно від того, у якому місяці звітного року вони придбані або зруйновані) відповідно до норм зносу, встановлених в процентах до балансової вартості кожної з груп основних засобів. На загальну суму нарахованого зносу (сума колонки 8) складається меморіальний ордер, дані якого заносяться в книгу «Журнал-головна». Типова форма № ОЗ-12 (бюджет) сьогодні не зовсім відповідає новим правилам нараховування зносу. У зв'язку з цим її необхідно доповнити колонкою у котрій потрібно було б зазначати кількість повних місяців експлуатації (дату видачі в користування, уведення в експлуатацію). Однак для цього треба внести зміни в Наказ № 125/70. Загальні суми нарахованого зносу відображають у меморіальному ордері № 17, складеному за типовою формою № 274 (бюджет), дані з якого заносять до книги «Журнал-головна». Суми зносу фіксують в «Інвентарних картках обліку основних засобів в бюджетних установах» типової форми № ОЗ-6 (бюджет), «Інвентарній картці обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень)» типової форми № ОЗ-8 (бюджет) та «Інвентарних картках групового обліку основних засобів в бюджетних установах» типової форми № ОЗ-9 (бюджет) [6].

Висновки. У складі традиційних об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах із прийняттям НП(С)БОДС відбудуться певні зміни. У складі активів та пасивів відбудеться перегрупування об'єктів та поява нових. І як уже зазначалося раніше, виникає новий комплексний об'єкт обліку як «нефінансові активи». У статті дослі-

джено основні зміни щодо механізму та методики обліку зносу нефінансових активів. Наведено характеристики нових рахунків, які використовують для відображення операцій пов'язаних зі зносом нефінансових активів. Також розглянуто основні форми, які застосовують для відображення інформації по нарахованому зносу для нефінансових активів. Із проведеного дослідження можна

зробити висновки, що необхідно більш детально підійти до вивчення та розгляду даного питання. Переглянути та вдосконалити форми для документального відображення операцій з обліку та нарахування зносу нефінансових активів, та відповідно внести корективи враховуючи всі зміни, так як бланки форм уже застаріли (затверджені наказом від 1997 року).

Список літератури:

1. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Бізнес-інформ. – 2013. – № 2. – С. 209-211.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 (Електронний ресурс). – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 12.10.2010 № 1202 (Електронний ресурс). – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства Фінансів України від 24.12.2010 № 1629 (Електронний ресурс). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203.
6. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 380 с.
7. Стратегія модернізації системи обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: (Схвалено Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007р. № 34) (Електронний ресурс) // Міністерство фінансів України: (сайт). – <http://www.minfin.gov.ua>.
8. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського [...] Мінфін України; Наказ від 25.11.2014 № 1163.

Литвиненко Э.И.

Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана

УЧЕТ ИЗНОСА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Аннотация

Данная статья посвящена исследованию изменений в системе учета износа нефинансовых бюджетных учреждений, которые происходят в контексте реформирования учета в государственном секторе. Обращено внимание на возникновение нового комплексного объекта учета как «нефинансовые активы» в бюджетных учреждениях. Рассматриваются основные изменения учета износа, происходящих в системе учета в бюджетных учреждениях с введением в действие национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе, которые приближены к учету по международным стандартам. Рассмотрены нормативно-правовые основания для начисления износа, порядок применения норм, основные правила начисления. Раскрыт механизм начисления износа, оформление и учет начисления износа на нефинансовые активы по новому плану счетов.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, износ, международные стандарты, национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета, нефинансовые активы, план счетов.

Lytvynenko E.I.

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

ACCOUNTING OF DEPRECIATION OF NON-FINANCIAL ASSETS OF BUDGETARY INSTITUTIONS

Summary

This article investigates the changes in the accounting depreciation of non-financial budgetary institutions that take place in the context of the reform of accounting in the public sector. Attention is paid to the emergence of a new integrated facility accounted for as “non-financial assets” in public institutions. The main changes in accounting of depreciation occurring in the accounting system in budgetary institutions with the introduction of the national regulations (standards) of accounting in the public sector, which are close to international standards, are examined. The paper considers legal basis for depreciation accruals, application of the procedure, the basic rules of calculation. The mechanism of depreciation, registration, and accounting of depreciation of non-financial assets according to the new chart of accounts is revealed.

Keywords: budgetary institution, depreciation, international standards, national regulations (standards) of accounting in the public sector, non-financial assets, chart of accounts.