

УДК 657.1

О. Г. Лищенко

кандидат економічних наук, доцент

М. О. Сергєєва

Запорізькій національній технічній університет

ІННОВАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

У статті розглянуто останні зміни законодавчої бази з обліку необоротних активів бюджетних установ у зв'язку з переходом на Національне положення (стандарт) № 121 "Основні засоби" бухгалтерського обліку у бюджетній сфері.

Ключові слова: бюджетні установи, основні засоби, необоротні активи, амортизація, переоцінена вартість.

I. Вступ

На сучасному етапі розвитку Україна переживає реформування бюджетної системи обліку необоротних активів. Необоротні активи в бюджетних організаціях займають лівову частку активів, тому вирішення проблеми вдосконалення обліку є важливим для обліку в цілому. Зазначену проблему досліджували такі вчені, як П. Й. Атамаса, О. П. Гаценко, Р. Т. Джого, В. Ф. Палія, Л. В. Панкевича, С. В. Свірко та ін. У зв'язку з тим, що в країні тривають зміни законодавчої бази обліку, облік необоротних активів потребує подальшого вивчення.

II. Постановка завдання

Метою статті є висвітлення змін у законодавстві щодо обліку необоротних активів та їх застосування в обліку бюджетних установ.

III. Результати

Бюджетні установи працюють у соціальній, культурній сферах, сфері науки тощо. Їх діяльність безпосередньо пов'язана із забезпеченістю організацій необоротними активами, які складаються з основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів.

У контексті нововведень обліку основних засобів відбулась така важлива подія: Міністерство фінансів України визнало недійсним Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 та відповідно затвердило наказ "Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" від 25.11.2014 р. № 1163, яке набуло чинності з 01.01.2015 р. Зважаючи на це, беремо до уваги Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби".

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в держав-

ному секторі 121 "Основні засоби", основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Основні засоби поділяють на:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
4. Машини та обладнання.
5. Транспортні засоби.
6. Інструменти, прилади, інвентар.
7. Тварини та багаторічні насадження.
8. Інші основні засоби [4, с. 1].

Державні установи зараховують до основних засобів суму, що перевищує 2500 грн та строк використання якої перевищує один рік, а також сценічно-постановочні засоби вартістю, що перевищує 5000 грн за одиницю без податку на додану вартість.

Тепер до субрахунку 109 "Інші основні засоби" рахунку 10 "Основні засоби" належать: сценічно-постановочні засоби вартістю понад 5000 грн за одиницю (декорації, меблі і реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизна, взуття, перуки тощо); навчальні кінофільми, магнітні диски і стрічки, касети [5, с. 6].

Згідно із наказом "Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" від 25.11.2014 р. № 1163, суми придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів відображаються в обліку:

Дебет рахунків 14 "Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи" на суб-

рахунку 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби";

Кредит рахунків 364 "Розрахунки з іншими дебіторами" та 675 "Розрахунки з іншими кредиторами" відповідно [4, с. 3].

Після змін у законодавстві клас 14 змінив свою назву на "Інвестиції в необоротні активи", на субрахунку 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби" якого ведеться облік витрат на придбання, створення (виготовлення) власними силами та поліпшення основних засобів, а також ведеться облік витрат за завершеними та незавершеними й не зданими в експлуатацію об'єктами капітального будівництва, реконструкції, модернізації основних засобів.

В обліку фактичні видатки відображаються:

Дебет рахунків видатків 801, 802, 811–813;

Кредит рахунка 402 "Фонд у незавершеному капітальному будівництві".

Тепер на рахунку 402 "Фонд у незавершеному капітальному будівництві" обліковуються вкладення в капітальні інвестиції в сумі понесених витрат з придбання, виготовлення власними силами необоротних активів та за виконаними будівельно-монтажними роботами з капітального будівництва (виготовлення, створення), добудови, поліпшення (дообладнання, модернізація) об'єктів необоротних активів, які на дату балансу не введені в експлуатацію.

Суми податку на додану вартість відображаємо:

Дебет 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби";

Кредит 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 675 "Розрахунки з іншими кредиторами".

У разі невключення податку на додану вартість до податкового кредиту, одночасно здійснюється запис:

Дебет 801, 802, 811–813;

Кредит 402.

У разі включення вартості податку до вартості податкового кредиту відбувається запис:

Дебет 641;

Кредит 364, 675.

Після введення об'єктів основних засобів в експлуатацію до складу основних засобів відбувається зарахування об'єктів капітальних інвестицій без сум копійок таким чином:

Дебет 10 "Основні засоби";

Кредит 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби".

Водночас відображаються зміни в капіталі:

Дебет 402 "Фонд у незавершене капітальне будівництво";

Кредит 401 "Фонд у необоротних активах за видами".

Сума копійок основних засобів списується за дебетом 402 рахунку, з кредиту 141 рахунка.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", первісна вартість – це історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів [1, с. 1].

У разі придбання до первісної вартості об'єкта основних засобів належать:

- витрати постачальникам та підрядникам за будівельно-монтажні роботи без суми непрямих податків;
- збори на реєстрацію основного засобу, державне та ввізне мито придбаного основного засобу;
- витрати на прямі податки, які не відшкодовуються;
- витрати зі страхування ризиків доставки;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- витрати, пов'язані з доведенням основних засобів до стану, придатного для використання.

Не включаються до первісної вартості основних засобів запозичені фінансові витрати.

Отриманий при обміні об'єкт основних засобів на інший об'єкт включає в первісну вартість залишкову вартість переданого основного засоба. Коли залишкова вартість такого об'єкта дорівнює нулю, то первісною вартістю об'єкта основних засобів вважають його справедливую вартість на дату надходження.

Основний засіб, який складається з декількох частин, що мають різні строки корисного використання, зумовлює доцільність розподілу витрат на придбання цього засобу за окремим обліком кожної частини.

Збільшують первісну вартість витрати на реконструкцію, поліпшення об'єкта основних засобів, модернізацію, добудову, дообладнання, якщо існує ймовірність отримання економічних переваг у майбутньому. Витрати на проведення технічного обслуговування та ремонту основних засобів визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Зміни в законодавстві поточного року створили умови, за яких первісна вартість основних засобів складається з тих витрат, які раніше, згідно з Положенням № 611, були виключені з складу первісної вартості основних засобів [3, с. 4].

З приводу переоцінки основних засобів відбуваються такі події: якщо залишкова вартість об'єкта основного засобу відрізняється від справедливої вартості на 10%, то одночасно здійснюється переоцінка групи основних засобів, до якої належить об'єкт. Проведення переоцінки основних засобів погоджується з уповноваженим органом державної власності. Сума дооцінки залишкової

вартості основних засобів установи зараховується до капіталу в дооцінках, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду. У бухгалтерському обліку результати переоцінки основних засобів відображаються:

- при дооцінці первісної вартості:
Дебет рахунку 10 “Основні засоби”;
Кредит 441 “Переоцінка, уцінка матеріальних активів”.

Одночасно коригується сума зносу:

Дебетом 441 “Переоцінка, уцінка матеріальних активів”;

Кредит 131 “Знос основних засобів”;

- при уцінці основних засобів, які не дооцінювались раніше:

Дебет 131 “Знос основних засобів”;

Кредит 10 “Основні засоби”.

Різниця залишкової вартості відображаються:

Дебетом рахунку 831 “Інші витрати установ”;

Кредиту рахунків класу 10.

При визначенні суми зносу переоціненого об'єкта основних засобів суму зносу та переоцінену вартість множать на індекс переоцінки, який визначається відношенням справедливої вартості засобу до його залишкової вартості. При нульовій залишковій вартості переоцінена залишкова вартість визначається як сума первісної або переоціненої вартості та справедливої вартості об'єкта основного засобу, сума зносу при цьому не змінюється та визначається ліквідаційна вартість об'єкта. Усі зміни сум переоцінки заносяться до реєстрів аналітичного обліку.

Якщо уцінка основних засобів відбулась раніше дооцінки, то сума останньої визначається в сумі, яка не перевищує суми уцінки при цьому сума перевищення зараховується до капіталу в дооцінках у звітному періоді.

У такому випадку сума зносу коригується:

Дебетом рахунків класу 10 “Основні засоби”;

Кредит 131 “Знос основних засобів”.

Сума дооцінки залишкової вартості в межах уцінок, що проводились раніше та були віднесені до складу витрат:

Дебет 10 “Основні засоби”;

Кредит 741 “Інші доходи установ”.

Сума перевищення дооцінки:

Дебетом 10 “Основні засоби”;

Кредит 441 “Переоцінка, уцінка матеріальних активів”.

При проведенні уцінки після дооцінки сума уцінки зменшує капітал у дооцінках на суму, що не перевищує суму дооцінки, з подальшим віднесенням суми різниці до складу витрат звітного періоду. В обліку результати такої уцінки мають вигляд:

- коригування суми зносу відображається:

Дебет рахунку 131 “Знос основних засобів”;

Кредит рахунків 10 “Основні засоби”;

- уцінка залишкової вартості в межах попередніх дооцінок:

Дебет 441 “Переоцінка, уцінка матеріальних активів”;

Кредит 10 “Основні засоби”;

- перевищення уцінки над попередніми дооцінками:

Дебет 831 “Інші витрати установ”;

Кредит 10 “Основні засоби”.

При перевищенні попередніх дооцінок над попередніми уцінками об'єктів щороку на фінансовий результат кошторису відноситься сума зменшення капіталу в дооцінках, а при вибутті основного засобу – вся сума залишку перевищення попередніх дооцінок об'єкта над сумою попередніх уцінок.

Згідно з НП(С)БО № 121, об'єктом амортизації основних засобів бюджетних установ є вартість, яка амортизується. Такі об'єкти основних засобів, як земельні ділянки, музейні фонди, не підлягають амортизації. Амортизація нараховується протягом строку корисного використання об'єкта й зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації [1, с. 1].

Строк корисного використання об'єктів основних засобів визначається залежно від очікуваного строку використання основного засобу з урахуванням:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності;
- фізичного зносу;
- морального зносу;
- правових обмежень на використання об'єктів основних засобів.

Протягом строку корисного використання вартість основних засобів розподіляється шляхом нарахування амортизації на дату балансу. Для визначення місячної суми амортизації об'єкта основних засобів потрібно річну суму амортизації поділити на дванадцять місяців. Початком нарахування амортизації вважається наступний місяць після місяця оприбуткування об'єкта основного засобу та припинення нарахування розпочинається після місяця вибуття, модернізації, консервації, дообладнання. Амортизація нараховується за повну кількість календарних місяців знаходження об'єкта основних засобів в експлуатації в грошовому вимірі без копійок. Бюджетні установи відображають суму нарахованої амортизації збільшенням суми зносу об'єктів основних засобів.

Нарахування суми зносу (накопиченої амортизації) в бухгалтерському обліку відображається таким чином:

Дебет рахунку 841 “Витрати на амортизацію необоротних активів”;

Кредит 131 “Знос основних засобів”;

та одночасно:

Дебет 401 “Фонд у необоротних активах за їх видами”;

Кредит 841 "Витрати на амортизацію необоротних активів".

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України № 1163, на нововведеному рахунку 841 "Витрати на амортизацію необоротних активів" обліковуються суми нарахованої амортизації основних засобів, що використовуються у 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" [4, с. 2].

Доходами бюджетних установ, які відповідають доходам спеціального чи загального фонду бюджету, визнаються отримані доходи унаслідок реалізації основних засобів. При вибутті основних засобів з доходу віднімається залишкова вартість, непрямі податки та витрати, понесені при списанні основного засобу, ця різниця й визначає фінансовий результат. З балансу бюджетної установи при списанні об'єкта основного засобу списується первісна (балансова вартість) та сума зносу.

У зв'язку з продажем основного засобу (крім нерухомого майна) здійснюється проводка:

Дебет 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 675 "Розрахунки з іншими кредито-

рами", 131 "Знос основних засобів", 401 "Фонд у необоротних активах", 402 "Фонд у незавершене капітальне будівництво";

Кредит 711 "Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги", 104–108, 141 "Капітальні інвестиції в основні засоби".

При переході на Національні положення ведення бухгалтерського обліку, у якому з'явилося відокремлене поняття амортизації, яка нараховується щоквартально, а знос представляє суму амортизації за рік, застаріла форма "Відомості про нарахування зносу" (ОЗ-12 бюджет) не може достатньо висвітлити ту інформацію, яка необхідна в обліку при нарахуванні амортизації. Отже, постає питання документального оформлення обліку амортизації необоротних активів. У зв'язку з цим нами було переглянуто типову форму та запропоновано змінити чинну форму з таких позицій: назву графі "Норма амортизації" замінити на "Строк корисного використання", додати графі нарахування амортизації за кожен квартал з відображенням сумарного накопичення суми зносу за звітний рік (див. рис.). Введення цих змін до чинної форми забезпечить більшу інформативність первинного обліку з основних засобів і дасть змогу логічно та законодавчо спрямовано вести нарахування амортизації згідно з положеннями чинного законодавства.

ВІДОМІСТЬ нарахування зносу на основні засоби за 2015 р.

№ з/п	Інвентарний номер	Найменування основних засобів	Первісна (балансова) вартість	Строк корис. вик., років	На початок року	Нараховано амортизацію, грн				За 2015 р.	На кінець року (гр. 6 + гр. 11)
						за I квартал	за II квартал	за III квартал	за IV квартал		
1	10420002	Холодильник Дніпро ДХ-232-7	1421,97	10	811,35	36	36	36	36	142	953,55
2	10420003	Холодильник Дніпро ДХ-422-7	1145,76	10	655,50	29	29	29	29	115	770,08
3	10420005	Багатотарифний лічильник активної енергії EMS	3155,95	10	1803,26	79	79	79	79	316	2118,86
4	10410001	Електрокотел 30кВт	2813,25	10	1605,39	70	70	70	70	281	1886,72
5	10410003	Пральна машина LG WD12400NDK	2618,88	10	1495,72	65	65	65	65	262	1757,61
6	10410004	Електроплита ПЭ-051	2352,90	10	1342,64	59	59	59	59	235	1577,93
7	10410006	Холодильник Атлант 2819	3340,00	10	946,00	84	84	84	84	334	1280,00
8	10410007	Панель газова Samsung – 641	1710,00	10	385,00	43	43	43	43	171	556,00
9	10410005	Ксерокс Canon	2117,00	10	847,70	53	53	53	53	212	1059,40
	Всього		20675,71		9892,56	517	517	517	517	2068	11960

Рис. Відомість нарахування зносу на основні засоби

IV. Висновки

Таким чином, набуття чинності Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні

засоби" дасть змогу вдосконалити облік необоротних активів та наблизити систему бухгалтерського обліку до єдиної системи ведення обліку в цілому. Прагнення зробити систе-

му обліку необоротних активів більш зручною у майбутньому матиме вигляд введення нового плану рахунків для бюджетного сектора в наступному році. Надалі процес нововведень дасть змогу більше систематизувати не тільки облік необоротних активів, а й облік у бюджетних установах узагалі.

Список використаної літератури

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби, 2010" [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/para614#n614>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, 2013 [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
3. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, 2013 [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/para614#n614>.
4. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку, 2014 [Електронний ресурс]: за даними Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1603-14>.
5. Чмерук М. Зміни до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / М. Чмерук. – Режим доступу: <http://buhbudget.com.ua/ua/journal/buhbudget/article/2007>.

Стаття надійшла до редакції 06.05.2015.

Лищенко Е. Г., Сергеева М. А. Инновация учета необоротных активов бюджетных учреждений

В статье рассмотрены последние изменения законодательной базы по учету необоротных активов бюджетных учреждений в связи с переходом на Национальное положение (стандарт) № 121 "Основные средства" в бюджетной сфере.

Ключевые слова: бюджетные учреждения, основные средства, необоротные активы, амортизация, переоцененная стоимость.

Lyschenko E., Sergeieva M. Innovation Accounting of Fixed Assets of Budgetary Institutions

The article is highlighting the latest changes of the legislative framework for budgetary institutions according of accounting non-current assets.

The article is examined process of changing accounting budgetary institutions that led to innovation in legislation for non-current assets. There are a number of changes in the process that have been introduced. The article is given the theoretical justification for keeping of fixed assets in the budgetary activities, and did the purpose to use them. Due to changes, the article is provided the principles of the formation of the original value for fixed assets and did the practical application to the card of accounts. This is a view of forming an overestimation for fixed assets and its impact on financial results. The article is given an explanation of the process of depreciation according to the new standard. The article is expounded the explanation of the cancellation of fixed assets and did formation of income with these events.

The article is expounded the life of the value of fixed assets depreciation divided by the balance sheet date. To determine the amount of monthly depreciation of fixed assets depreciation annual amount should be divided into twelve months. Getting depreciation is considered next month after month posting of fixed assets and termination charges begins after a month of retirement, modernization, conservation, retrofit. Depreciation is calculated on a total number of calendar months a finding of fixed assets in operation in monetary terms without cents. Budgetary institutions reflect the amount of accumulated depreciation increase the amount of depreciation of fixed assets.

In the transition to national accounting provisions, which appeared to separate the concept of depreciation, that is calculated every quarter, depreciation and amortization represents the amount for the year, an old form "Information on depreciation" (SZ-12 budget) can not highlight enough that the information required in accounting depreciation.

The made research makes it possible to understand more specifically changes in fixed assets of accounting budgetary institutions. Due to changes in card of accounts the new entries were given. Theoretical content is appropriate to apply in practice accounting.

Key words: budgetary institutions, fixed assets, non-current assets, depreciation, overestimation.