

УДК 336.764.1

С. О. Шевченко,

к. е. н., доцент кафедри фінансів Київського національного торговельно-економічного університету, м. Київ

ЗНОС ТА АМОРТИЗАЦІЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

S. O. Shevchenko,

PhD (Economics), Associate, Kyiv National University of Trade and Economics University

DEPRECIATION AND AMORTIZATION OF FIXED ASSETS BUDGETARY INSTITUTIONS

У статті досліджено сутність амортизаційної політики бюджетних установ та нормативне регламентування обліку нарахування амортизації. Проаналізовано розвиток наукових поглядів учених щодо нарахування зносу та амортизації необоротних активів бюджетних установ у цілому та в розрізі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Доведено, що з набуттям чинності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору суттєво змінилися підходи до процесу відображення зношуваності необоротних активів.

Аналіз сучасної амортизаційної політики було проведено з метою з'ясування особливостей побудови бухгалтерського обліку та документального забезпечення процесу нарахування амортизації. Розвинуто підходи до повного відображення даних операцій в обліку, що сприятиме більш об'єктивному поданню інформації про ступінь зношеності об'єктів необоротних активів бюджетних установ.

В статье исследована сущность амортизационной политики бюджетных учреждений и нормативное регламентирование учета начисления амортизации. Проанализировано развитие научных взглядов ученых относительно начисления износа и амортизации необоротных активов бюджетных учреждений в целом и в разрезе основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов. Доказано, что с вступлением в силу Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета государственного сектора существенно изменились подходы к процессу отображения износа основных средств.

Анализ современной амортизационной политики был проведен с целью выяснения особенностей построения бухгалтерского учета и документального обеспечения процесса начисления амортизации. Развита подходы отражения данных операций в учете, что будет способствовать более объективному представлению информации о степени изношенности объектов необоротных активов бюджетных учреждений.

This article explores the essence depreciation policy of budgetary institutions and normative regulation of accounting depreciation. There were analyzed the development of scientific views of scientists on depreciation and amortization of fixed assets of budgetary institutions in general and in the context of fixed assets and other non-current tangible assets and intangible assets. There were proved that the entry into force of national regulations (standards) accounting of the public sector have changed significantly in the process of mapping approaches amortization of fixed assets.

Analysis of current depreciation policy was conducted to clarify the characteristics of construction accounting and documentary support for the process of depreciation. There were developed approaches to fully reflect these transactions in the account that will lead to more objective presentation of information on the degree of deterioration of objects of fixed assets of budget institutions.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, амортизація, знос, строк корисного використання, ліквідаційна вартість.

Ключевые слова: необоротные активы, основные средства, другие необоротные материальные активы, нематериальные активы, амортизация, износ, срок полезного использования, ликвидационная стоимость.

Keywords: non-current assets, fixed assets and other non-current assets, intangible assets, amortization, depreciation, useful life, residual value.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки порядок визначення зношуваності необоротних активів бюджетних установ є одним із найважливіших елементів системи управління відтворенням їх майна. Від ступеня обґрунтованості порядку визначення зношування необоротних активів залежить ефективність усієї системи управління майном.

У процесі експлуатації необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою первісну вартість. Даний процес спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також моральним зносом. Отже, знос поділяється на фізичний – матеріальне спрацювання об'єкта та моральний, який відображає старіння необоротних активів на фоні розвитку виробництва нових, більш ефективних аналогів. Нарахування морального зносу у вартісному вираженні у бухгалтерському обліку не передбачено.

Виходячи з особливостей діяльності бюджетних установ, бухгалтерський облік у бюджетних установах є організаційно відокремленим від обліку комерційних підприємств і потребує застосування окремих підходів до його вивчення. Зокрема це і стосується розгляду питань, пов'язаних з обліком необоротних активів бюджетних установ, а саме порядку нарахування амортизації.

З-поміж затверджених Міністерством фінансів України Національних положень стандартів бухгалтерського обліку державного сектору вступили в силу з 01.01.2015 року ті, які передбачають створення нової, об'єктивної та повної інформації про необоротні активи бюджетних установ. Це обумовлює необхідність проведення наукових досліджень з метою поліпшення облікового інформаційного середовища цих установ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні питання обліку необоротних активів та особливостей нарахування зносу у бюджетних установах досліджувалися вітчизняними вченими: П.Й. Атамасом, Р.Т. Дзогою, Т.В. Канєвою, Л.М. Кіндрацькою, Т.М. Мельник, Л.В. Панкевич, С. В. Свірко та зарубіжними – Г.А. Велшем, М.Р. Метьосом, Б. Нідлзом, Я. В. Соколовим, Е.С. Хендриксоном. Віддаючи належне проведеним ґрунтовним науковим дослідженням вітчизняних та зарубіжних науковців із цієї проблематики, слід зазначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень.

Постановка завдання. Метою роботи є розробка обґрунтованих заходів, які допоможуть розв'язати складні питання нарахування амортизації, проблеми перехідного етапу та розроблення на цій основі пропозицій по їх вирішенню.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Відповідно до мети у дослідженні визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- критично оцінити історію та сучасний стан нормативно-правового забезпечення амортизаційної політики бюджетних установ;
- дослідити теоретичні та практичні особливості нарахування амортизації необоротних активів бюджетних установ.

Так історично склалося, що до 01.01.2015 року бюджетні установи нараховували на необоротні активи знос, а не амортизацію. Перш за все це пов'язано з тим, що нарахування зносу на необоротні активи бюджетних установ не носило на меті створення резерву для відновлення необоротних активів. Суми нарахованого зносу відображали зменшення вартості активів та відповідно суми фондів у необоротних активах. Нарухування зносу на необоротні активи бюджетних установ провадився в останній робочий день грудня за повну кількість місяців експлуатації об'єкта. За економічною сутністю суми нарахованого зносу були показником того, через який час необоротний актив втратить свою вартість і буде відповідати строку фізичного зношення.

На думку Дзого Р.Т., поняття зносу необоротних активів бюджетних установ не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва, оскільки в бюджетних установах не здійснюється перенесення вартості на результати праці (не нараховується амортизація). Вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх споживчої вартості [1, с.158].

На нашу думку, знос в бюджетних установах це поступова втрата вартості необоротного активу в процесі його експлуатації.

В міжнародній практиці, як зазначає Свірко С.В. відсутні якісь вагомі розбіжності між обліковою методикою установ державного та недержавного секторів, а це означає, що згідно Міжнародного стандарту фінансової звітності державного сектору 17 під амортизацією слід розуміти систематичний розподіл вартості активу протягом терміну корисної експлуатації (при цьому сума амортизаційних відрахувань класифікується як витрати), тобто на необоротні активи бюджетних установ нараховується амортизація. Даний процес покликаний для адекватного відображення в обліку у вигляді зменшення балансової вартості необоротних активів шляхом нарахування витрат на амортизацію.

В міжнародній практиці нарахування зносу необоротних активів бюджетних установ співпадає з методикою, що використовується недержавними організаціями, тобто застосовуються пряmlinійний метод, метод зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод тощо [2, с.276].

Окремо необхідно зупинитися на амортизації необоротних активів. Поняття «амортизація», що являє собою систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання, теж раніше не зустрічалося в бюджетному обліку, але Наказом міністерства фінансів України №1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджені національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС) 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», які набирали чинності з 01.01.2015р. регламентують процес нарахування амортизації на необоротні активи [3; 4].

Саме в НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» визначено, що об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується - це первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості (табл.1) [3; 4].

Таблиця 1.

Порівняльна характеристика нарахування амортизації (зносу) необоротних активів

№ п/п	Ознака порівняння	Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ №611 від 26.06.2013р.[5]	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи»
1	Об'єктом для нарахування	Первісна (переоцінена) вартість необоротних активів.	Вартість, яка амортизується (первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості).
2	Періодичність нарахування: на основні засоби та нематеріальні активи	В останній робочий день грудня за повну кількість місяців експлуатації об'єкта.	На дату балансу, починаючи з місяця, наступного за місяцем у якому об'єкт став придатним для корисного використання.
	на інші необоротні матеріальні активи	В першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).	
3	Завершення нарахування	При зношенні 100% вартості необоротних активів.	Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Не підлягають амортизації земельні ділянки, музейні фонди, піддослідні тварини, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції. Слід зазначити, що нематеріальні активи, з невизначеним строком корисного використання теж не амортизуються. Саме на такі ж об'єкти необоротних активів не нараховувався знос [4].

Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта необоротних активів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта необоротних активів враховуються такі чинники:

- очікуване використання об'єкта необоротних активів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта необоротних активів, якості сервісного обслуговування;
- моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом необоротних активів;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів суб'єкта державного сектору;
- очікуване використання нематеріального активу з урахуванням морального зносу (амортизації);
- строки корисного використання (експлуатації) подібних нематеріальних активів;
- правові або подібні обмеження на використання об'єкта необоротних активів.

Із запровадженням НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» було збережено пряmlinійний метод. У Нормам зносу на необоротні активи бюджетних установ (додаток до Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611) було зазначено "Строк корисного використання" та "Норми зносу до первісної вартості в розрахунок на рік". Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору, наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, не відрізняються від строків корисного використання, затверджених наказом Міністерства фінансів № 611 [4;5].

Слід зазначити, що амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта необоротних активів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Проблемним, на нашу думку, залишається питання документального забезпечення обліку необоротних активів в цілому та нарахування амортизації зокрема, адже документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

На сьогоднішній день, як зазначає Наумчук О.А., багато авторів піддають критиці діючий порядок документального оформлення операцій з руху основних засобів, зазначаючи такі недоліки, як трудомісткість відображення й обробки інформації, дублювання даних у різних формах документів, зниження оперативності документообороту [7]. А що стосується нематеріальних активів, то як зазначає в своєму дослідженні Шульга С.В., що в обліку нематеріальних активів саме документи та документування відіграють важливу роль, оскільки цей вид активу немає матеріальної форми і лише документи є основною інформаційною базою про їх наявність, рух та ступінь зносу, створюють можливості для отримання даних для подальшого порівняння, аналізу тощо [8].

Для розрахунку суми зносу за повний календарний рік в бюджетних установах складалася відомість нарахування зносу на основні засоби (форма № ОЗ-12 бюджет). На нашу думку, перевагою даного документа було те, що в ньому показано ступінь зношування об'єкту на початок року, нарахований знос за поточний рік та загальну суму нарахованого зносу по кожному об'єкту основних засобів. З запровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку дію нормативного документу, який регламентував складання відомості нарахування зносу відмінено. Тому не зрозумілим залишається питання документального оформлення процесу нарахування амортизації, а також удосконаленню підлягають основні первинні та зведені документи, за допомогою яких оформлюються операції з необоротними активами бюджетних установ.

Змін зазнало відображення в обліку амортизаційного процесу (таблиця 2). Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, який затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 року № 611 було введено новий субрахунок 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів» на якому 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) [6].

Таблиця 2.

Бухгалтерські записи з обліку нарахування амортизації (зносу) необоротних активів бюджетних установ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків			
		До 31.12.2014р.		З 01.01.2015р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію (знос) на необоротні активи	401	131,132,133	841 401	131,132,133 841

За дебетом даного субрахунку відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом - списання на субрахунок 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» [5]. На нашу думку, не зрозумілим залишається відкриття транзитного субрахунку 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів».

Висновки.

Проведені дослідження методики нарахування амортизації необоротних активів та його відображення в бухгалтерському обліку бюджетних установ дали змогу дійти висновку щодо його недосконалості. При порівнянні з процесом нарахування зносу було виявлено багато спільних та відмінних рис, зокрема до відмінних рис можна віднести різні об'єкти для нарахування, періодичність нарахування для окремих видів необоротних активів. Виявлені недоліки нарахування амортизації в бюджетних установах, такі як: відсутність документального забезпечення, штучне відкриття окремих субрахунків тощо.

Запропоновано розробити та негайно затвердити спеціальні форми первинних документів для обліку необоротних активів і для нарахування амортизації зокрема. Результати дослідження теоретичних та практичних засад обліку нарахування амортизації необоротних активів бюджетних установ стали основою для вироблення сучасних підходів до якісного контролю за процесом зношення та раціональним використанням необоротних активів у бюджетних установах.

Література.

1. Дзюга Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах/ Дзюга Р.Т.: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
2. Свірко С.В. Необоротні активи бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / Свірко С.В.// Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. — спецвип. 15/ч.2. — Л.: Інтерек, 2005. — С.270 - 277.
3. Про затвердження національних положень стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом МФУ №1202 від 12.10.2010р. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затв. наказом МФУ №11 від 23.01.2015р. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
5. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ.: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р № 611 — [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi>.
6. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 року №611 зі змінами та доповненнями — [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
7. Наумчук О.А. Основні засоби: методика обліку й формування облікової політики: дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н.: 08.06.04/ Наумчук Ольга Анатоліївна — Донецьк, 2005. — 208с.
8. Шульга С.В.Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н.:08.06.04 Шульга Світлана Володимирівна-К., 2006. — 245с.

References.

1. Dzhoha R.T. (2001), *Bukhhalters'kyj oblik u biudzhetykh ustanovakh*, Navchal'nyj posibnyk, Kyiv, Ukraine.
2. Svirko S.V. (2005) "Neoborotni aktyvy biudzhetykh ustanov v vitchyznianiі ta mizhnarodnij oblikovij praktytisi: kharakterystyka ta porivnial'nyj analiz", *Oblikovo-analitychni systemy sub'ektiv hospodars'koi diial'nosti v Ukraini*, Lviv, Ukraine, pp. 270 - 277.
3. Ministry of Finance of Ukraine (2010), "On approval of the national provisions accounting standards in the public secto", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 (Accessed 12 October 2010).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2015), "Guidelines on accounting for public sector entities", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023 (Accessed 23 January 2015).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Regulation of fixed assets accounting budgetary institutions", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi> (Accessed 26 June 2013).
6. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "On approval of the Chart of Accounts budgetary institutions", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/law/main.cgi> (Accessed 26 June 2013).
7. Naumchuk O.A. (2005) "Fixed assets: methods of accounting and accounting policy formation" Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Audit, Donetsk, Ukraine.
8. Shul'ha S.V. (2006) "Accounting and Auditing intangible assets: theory, organization, methods" Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Audit, Kiev, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 19.03.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"