

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

*Анотація. Розглянуто актуальні проблеми й особливості бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах. Також досліджено законодавчі зміни в обліку основних засобів: визначенні первісної вартості основних засобів, які знаходяться на балансі бюджетних установ, та порядку нарахування амортизації.*

*Аннотация. Рассмотрены актуальные проблемы и особенности бухгалтерского учета основных средств в бюджетных учреждениях. Также исследованы законодательные изменения в учете основных средств: определении первоначальной стоимости основных средств, которые находятся на балансе бюджетных организаций, и порядке начисления амортизации.*

*Annotation. This article discusses the challenges and characteristics of accounting of fixed assets in the budgetary institutions. Besides the legislative changes in the accounting of fixed assets, namely the definition of the original value of fixed assets on the balance of the budgetary organizations and depreciation procedure are examined.*

*Ключові слова: бюджетна установа, амортизація, основні засоби, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", вартість основних засобів.*

У процесі свого функціонування установи, організації, що утримуються за рахунок державного або місцевого бюджетів, використовують основні засоби, які, як правило, становлять найбільшу частину всіх активів. При цьому бухгалтерський облік повинен забезпечити належне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження основних засобів, їх переміщення всередині установи, амортизацію, вибуття з установи та надавати достатні дані для здійснення контролю за збереженням та правильним використанням кожного об'єкта основних засобів.

Питання обліку основних засобів бюджетних установ є актуальним і завжди привертало до себе увагу багатьох науковців, серед них слід виділити роботи таких авторів, як: В. Батищев, Л. Дікань, Р. Джога, В. Лемішовський, С. Свірко, Б. Усач, С. Левицька, Р. Джога, Л. Синельник та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених, слід зауважити, що розкриття питання обліку основних засобів бюджетних установ потребує подальшого наукового дослідження.

Основним документом, що визначає порядок здійснення операцій з основними засобами бюджетних установ, є Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затверджена Наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64 (далі – Інструкція № 64) [1]. Але слід звернути увагу, що кінцевий термін дії цієї Інструкції – 01.01.2013 року.

Крім того, порядок обліку основних засобів установ регулюють такі документи:

1. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його застосування, затверджені Наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 114, зі змінами та доповненнями [2].

2. Типова інструкція про порядок списання основних засобів бюджетних установ, затверджена Наказом Головного управління Державного казначейства України від 02.12.1997 р. № 126/137 [3].

3. Порядок бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги, затверджений Наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 113 [4].

4. Інструкція зі складання типових форм по обліку та списанню основних засобів, що належать установам та організаціям, що утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затверджена Наказом Головного управління Державного казначейства України, Державним комітетом статистики України від 02.12.1997 р. № 125/70 [5].

5. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів, розрахунків та інших статей балансу, затверджена Наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 р. № 90 [6].

Р. Джога, С. Свірко, Л. Синельник вважають, що необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік [7].

Р. Джога вважає, що необоротні матеріальні активи за своїм функціональним призначенням близькі до аналогічних активів суб'єктів підприємницької діяльності, але не є засобами праці і в процесі використання не передають своєї вартості, а вибувають з обліку [8].

Згідно із Інструкцією № 64 [1], основні засоби становлять складову необоротних активів, тобто активів, що мають тривалий термін використання та низький рівень оборотності: основні засоби, капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи.

До основних засобів належать [1] матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і

(експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1 000 гривень за одиницю (комплект).

З 1 січня 2013 року є чинним Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", яке кардинально змінює порядок придбання, обліку та амортизації основних засобів у бюджетних установах.

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби" (далі – стандарт 121) [9], початок дії якого – 1 січня 2013 року в державному секторі, основним засобом дають таке визначення: основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві (діяльності) або в процесі постачання товарів, виконання робіт і надання послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Як визначено в наведеній термінології вартісна межа для основних засобів у бюджетній установі становить більше 1 000 грн. Для порівняння вартісна межа основних засобів у комерційних структурах встановлена в сумі більше 2 500 грн.

Далі на основі нормативних актів, а саме чинної Інструкції № 64 та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби", початок дії якого 01.01.2013 року, проведено порівняльний аналіз, результати якого можна подати таким чином:

По-перше, згідно зі стандартом 121, відбулися зміни щодо визначення первісної вартості основних засобів.

Згідно з Інструкцією № 64, до собівартості основних засобів не включають витрати, пов'язані з їх придбанням, а списують на видатки діяльності бюджетних установ; не встановлюють для основних засобів ліквідаційної вартості; вартість проведених ремонтних робіт списують на видатки незалежно від імовірності збільшення майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності основних засобів після ремонту; амортизація не відображає споживання суб'єктом господарювання економічних вигід або потенціалу корисності основного засобу, оскільки її нараховують в останній день року незалежно від експлуатації основного засобу [10].

З 01.01.2013 року, згідно зі стандартом 121 "Основні засоби", визначення первісної вартості в бюджетній установі відповідає визначенню первісної вартості, що прописані в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". З цього випливає, що з 1 січня 2013 року склад первісної вартості основних засобів аналогічний комерційним структурам. Тобто до первісної вартості включаються такі витрати: суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

По-друге, згідно з Інструкцією № 64, у процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос – це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього й вартості [1].

У бюджетних установах специфічним є нараховання зносу на основні засоби, воно значно відрізняється від порядку нараховання зносу в комерційних установах.

Особливість визначення поняття "знос основних засобів бюджетних установ" полягає в тому, що це не є сума нарахованої амортизації зростаючим підсумком від початку її нараховання, а це обумовлена сума нараховання зносу основних засобів один раз на рік (за повний календарний рік), незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані. Сума нарахованого зносу основних засобів бюджетних установ, в першу чергу, використовується з метою списання їх із балансу.

Нараховання зносу в бюджетних установах здійснюється згідно з нормами зносу на необоротні активи бюджетних установ, які затверджені Інструкцією № 64. Основні засоби розділені на 7 груп: будинки та споруди; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар; робочі та продуктивні тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби, які, у свою чергу, поділені на відповідні підгрупи. До кожної підгрупи вказаний відповідний строк корисного використання (роки) і норма зносу до первісної вартості (у відсотках).

На відміну від зазначеного, стандартом 121 "Основні засоби" вводиться такий термін, як "амортизація", замість "знос основних засобів". Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Нараховання амортизації буде здійснюватися протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у разі визнання цього об'єкта активом (у процесі зарахування на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Вартість об'єкта основних засобів буде розподілятися на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом щомісячного нараховання амортизації.

Місячна сума амортизації буде визначатися діленням річної суми амортизації на 12.

Нараховання амортизації буде починатися з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нараховання амортизації буде припинятися, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію [9].

Як видно із запровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі відбулися значні зміни щодо сутності та придбання, обліку і зносу основних засобів. Також можна помітити подібність, згідно з новими стандартами, обліку в бюджетних установах і комерційних.

Дане дослідження не є достатньо розкритим і потребує подальшого розгляду використання методів нараховання амортизації й організації облікових процесів основних засобів бюджетної установи згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

*Наук. керівн. Глебова Н. В.*

**Література:** 1. Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затверджена Наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-00>. 2. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок його застосування, затверджені Наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 114 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>. 3. Типова інструкція про порядок списання основних засобів бюджетних установ, затверджена Наказом Головного управління Державного казначейства України від 02.12.1997 р. № 126/137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>. 4. Порядок бухгалтерського обліку та звітності в бюджетних установах гуманітарної допомоги, затверджений Наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.1999 р. № 113 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukraine.uarpravo.net/data/base50/ukr50675.htm>. 5. Інструкція зі складання типових форм по обліку та списанню основних засобів, що належать установам та організаціям, що утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, затверджена Наказом Головного управління Державного казначейства України, Державним комітетом статистики України від 02.12.1997 р. № 125/70 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0612-97>. 6. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів, розрахунків та інших статей балансу, затверджена Наказом Головного управління Державного казначейства України від 30.10.1998 р. № 90 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1242-05>. 7. Джога Р. Бухгалтерський облік в бюджетних установах : підручник / Р. Джога, С. Свірко, Л. Синельник ; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с. 8. Джога Р. Облік у бюджетних установах: основи побудови, нормативна база, реформування / Р. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – № 8–9. – С. 26–36. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі № 121 "Основні засоби" : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. 10. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–38. 11. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>. 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби" : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. 13. Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджена Наказом Державного казначейства України № 64 від 17.07.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0459-00>.