

Яцко М.В., Яцко Л.Б.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ БЮДЖЕТНИХ ПРОЦЕСІВ В УКРАЇНІ

У статті автор доводить важливість вдосконалення бухгалтерського обліку амортизації основних засобів державного сектору у зв'язку з прийняттям Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». В статті наголошується застосування нових підходів щодо бухгалтерського обліку амортизації основних засобів та перегляд окремих положень стосовно визначення поняття амортизації основних засобів суб'єктами державного сектору.

Ключові слова: амортизація, основні засоби, принципи бухгалтерського обліку, НП(С)БО 121 «Основні засоби», облік зносу.

Вступ. Запровадження ринкових відносин в Україні потребує впровадження міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, які би сприяли більш повному його розумінню як з боку резидентів, так і нерезидентів. З цією метою здійснено реформування бухгалтерського обліку в Україні. Внаслідок проведеної реформи бухгалтерського обліку прийняті Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”, План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку та інші документи нормативного характеру. Нові підходи до організації і ведення бухгалтерського обліку передбачають його перебудову на основі нових принципів, процедур та методів, які знаходять своє відображення в обліковій політиці і використовуються для складання фінансової звітності [7].

Бухгалтерський облік став більш демократичним та гнучким, практично більшість термінів бухгалтерського обліку чітко визначена у стандартах, а це має величезне значення для однакових підходів у веденні бухгалтерського обліку та трактуванні його положень. Бухгалтерський облік базується на принципах автономності, безперервності діяльності, періодичності, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, перевагу сутності над формою й єдиного грошового вимірника, які декларують нові, відмінні від установлених, процеси у веденні бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності. Разом з тим, на нашу думку, нові підходи до обліку основних засобів в державному секторі не врахували в повній мірі національні особливості в бюджетному процесі України та не забезпечили поступового переходу від облікових процесів, притаманних міжнародній практиці.

У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ важливу роль відіграє бухгалтерський облік основних засобів, дослідження якого є актуальним для побудови облікової інформації та прийняття обґрунтованих управлінських рішень [8]. Проблеми теорії і практики обліку основних засобів відчутні в обліку бюджетних установ та на державному рівні. Представлення обліково-бухгалтерської інформації про облік основних засобів є важливим для прийняття рішень, які стосуються розвитку бюджетної установи.

Разом з тим, законодавча база обліку основних засобів, виходячи з принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, дозволяє бюджетній установі обирати індивідуальні підходи до їх обліку. Це в свою чергу потребує від економічних служб бюджетної установи врахування індивідуальних та загальних чинників, які впливають на її діяльність і обумовлюють її особливості.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.

Облік основних засобів суб'єктів державного сектору розглядається у працях таких вітчизняних вчених, як П.Й.Атамас, Р.Т.Джога, С.В.Свірко, В.В.Сопко, Н.І.Сушко, О.О.Чечуліна та інші. Реалізація Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [1] та прийняття в її контексті Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), зокрема НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», зумовило актуальність нових наукових досліджень у цьому напрямі. Окремі аспекти модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та гармонізації вітчизняної облікової системи із міжнародними стандартами аналізуються відомими науковцями С.В.Свірко, Н.І.Сушко, О.О.Чечуліна. Враховуючи швидкі законодавчі зміни в організації обліку основних засобів, виникає потреба у більш детальному дослідженні цих процесів та з'ясуванні особливостей застосування в перехідний період, коли обов'язковим до застосування є лише частина національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Постановка завдання. Метою статті є здійснення порівняльного аналізу вітчизняної облікової практики щодо обліку амортизації основних засобів із положеннями НП(С)БОДС для обґрунтування перспектив їх подальшого застосування.

© Яцко Максим Вікторович, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет» e-mail: maksym.yatsko@uzhnu.edu.ua

Яцко Людмила Борисівна, старший викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет», e-mail: yatskolud@mail.ru

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік основних засобів бюджетних установ регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 23 січня 2015 №11, які застосовуються відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року.

У Положенні 121 «Основні засоби» [1] введено низку нових понять стосовно зазначених активів. По-перше – щодо визначення основних засобів. Як зазначено в стандарті, одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, а саме: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектора[2].

Таке визначення є більш наближеним до міжнародної практики бухгалтерського обліку основних засобів у державному секторі, основним критерієм якого стає не зовнішній прояв форми об'єкта основних засобів, а його внутрішня сутність.

Вперше в системі бухгалтерського обліку в державному секторі використано поняття «ліквідаційна вартість» і дозволено нарахування амортизації на вартість, що амортизується із урахуванням такої вартості. Це в свою чергу забезпечує:

- достовірне відображення стану активів та зобов'язань бюджетних установ шляхом більш точного підрахунку вартості, що амортизується;
- планування отримання економічних вигід у майбутньому від реалізації основних засобів шляхом визначення їх ліквідаційної вартості;
- більш ґрунтовне дослідження технічних та технологічних особливостей об'єктів основних засобів комісією за наказом керівника з метою достовірного визначення ліквідаційної вартості;
- створення вагомого важелю для адекватного відображення об'єктів основних засобів;

- підвищення контролю за правильним та ефективним використанням основних засобів шляхом формування вартості, за якою планується реалізувати об'єкт основних засобів на етапі введення його в експлуатацію.

Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектора очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Таке визначення максимально наближене до визначення з міжнародних стандартів і враховує досягнення економічної думки в цьому питанні[5].

Тому для керівників і головних бухгалтерів суб'єктів державного сектора відкриваються нові можливості у використанні такого методу бухгалтерського обліку, як оцінка.

Змінилися терміни нарахування амортизації з річного на щоквартальний. Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу щокварталу діленням річної суми амортизації на чотири.

Це пов'язано з тим, щоб максимально забезпечити інформаційні потреби користувачів облікової інформації у розрізі звітних періодів. Квартальна фінансова звітність без нарахування відповідної суми амортизації не може достовірно відображати стан активів в установі, крім того, за кварталний період цілком очевидно є зміна зносу таких об'єктів (рівня продуктивності та технічних чи технологічних можливостей).

Приведення нарахування зносу щоквартально цілком задовольняє потреби користувачів у такому типі інформації.

Вагомих змін зазнала методика визначення первісної вартості основних засобів, яка більш адаптована до ринкових умов господарювання. До первісної вартості тепер включають й інші витрати, які пов'язані з доведенням об'єкта до стану придатного до використання[6].

Це зумовило необхідність використання рахунку «Капітальні інвестиції», на якому накопичуються витрати, понесені на основні засоби. При введенні в експлуатацію об'єктів основних засобів дебетується рахунок «Основні засоби» і кредитується рахунок «Капітальні інвестиції».

Розглянемо основні бухгалтерські проведення з обліку амортизації основних засобів (таблиця 1).

Таблиця 1

Відображення у бухгалтерському обліку бюджетної установи придбання основних засобів та їх амортизації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Одержано метеостанцію від постачальника	141	675	180000,00
2	Одночасно відображено фактичні видатки	811	402	180000,00
3	Відображено послуги транспорту	141	675	5000,00
4	Проведено пусконаладжувальні роботи	141	675	22000,00

5	Відображено фактичні видатки за одержані послуги транспорту і пусконалагоджувальні роботи	811	402	27000,00
6	Оплачено:	675	323	180000,00
	— вартість метеостанції			
	— транспортні послуги	675	323	5000,00
	— пусконалагоджувальні роботи	675	323	22000,00
7	Введено в експлуатацію метеостанцію	104	141	207000,00
8	Одночасно відображено зміни в капіталі	402	401	207000,00
9	Нараховано амортизацію на метеостанцію на дату звітності (207000 * 0,05 / 4)	841	131	2587,50
10	Одночасно зменшується фонд у необоротних активах	401	841	2587,50

Окремим є питання щодо визначення терміну корисного застосування основних засобів. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору 121 «Основні засоби» встановлює чинники, які необхідно враховувати комісії при визначенні строку корисного застосування (експлуатації) об'єкта основних засобів, до них належить:

- очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектора. Використання оцінюють, виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;
- очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, 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 основних засобів;
- правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів [1].

Окремо варто зауважити про методи нарахування амортизації. Для суб'єктів державного сектора економіки встановлені обмеження і дозволено використовувати лише прямолінійний метод. Це, на нашу думку, по-перше полегшує роботу бухгалтерів державного сектора, а по-друге – формує порівняльну інформацію в цій частині (можливість порівняння стану основних засобів у різних суб'єктах державного сектора).

Таким чином порівняльний аналіз амортизації основних засобів дозволив сформувати певні тенденції. До періоду запровадження національних стандартів амортизація основних засобів мала більш декларативний характер і не мала під собою реальних економічних передумов, формувалась ситуація, коли державою чітко встановлювались

норми нарахування амортизації, строк корисного використання та визначення первісної вартості без дотримання принципу обачності. Наприклад, на деяке обладнання медичного спрямування сума пусконалагоджувальних робіт або робіт з доставки можуть перевищувати саму вартість таких об'єктів, і відповідно відображення у балансі бюджетної установи об'єктів основних засобів лише за такою вартістю значно спотворює реальний стан активів в установі.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Реформування системи обліку у державному секторі відбувається із урахуванням міжнародних стандартів, а відтак – кращого практичного досвіду. У частині основних засобів методика обліку основних засобів та їх амортизації дещо ускладнилась для бухгалтерів, але така методика дозволяє формувати інформацію, що більш реально показує стан основних засобів суб'єкта державного сектора.

Недостатнім, на нашу думку, є поетапне впровадження стандартів (у 2015 році впроваджено лише частину НП(С)БОДС, а з 2016 – інша частина), тому що це створює сутність їх використання. Комплексність у цьому аспекті втрачається. За таких умов систему бухгалтерського обліку в державному секторі не можна вважати концептуальною основою, бо вона є неповною в розумінні стандартів державного сектора.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі може стати використання механізму переоцінки та зменшення корисності основних засобів, а також облік ремонтів основних засобів суб'єктів державного сектора, що дозволить формувати достовірну інформацію, яка базується на принципах, зазначених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 23.01.15 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=405830&cat_id=392447
3. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.13 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/paran16#n16>
4. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.13 р. № 611 (утратило чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/ed20140506/paran614#n614>
5. Калюга Є.В. Застосування методу нарахувань для визначення доходів і витрат у державному секторі / Є.В. Калюга / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/15880/1/12kev.pdf>
6. Заячківська О.В. Визнання та оцінка витрат суб'єктами державного сектора / О.В. Заячківська / Збірник наукових праць «Інтеграція та інноваційна трансформація». Випуск XIX, № 1, 2013. – С. 33–38.
7. Джога Р.Т., Л. М. Сінельник, М. В. Дунаєва. Облік у бюджетних установах / Р.Т. Джога, – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.
8. Хорунжак Н.М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства: монографія / Н.М. Хорунжак – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 248 с.