

УДК 657.1

Шевченко С.О.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів

Київського національного торговельно-економічного університету

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ  
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІCURRENT STATE OF FIXED ASSETS ACCOUNTING  
IN THE PUBLIC SECTOR

## АНОТАЦІЯ

Досліджено актуальні питання обліку необоротних активів в державному секторі. Окремо висвітлені недоліки нормативно-правового забезпечення необоротних активів в бюджетних установах, проаналізовано сучасний стан обліку необоротних активів бюджетної сфери та перспективи його удосконалення.

**Ключові слова:** державний сектор, необоротні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, первісна вартість.

## АННОТАЦІЯ

Исследованы актуальные вопросы учета необоротных активов в государственном секторе. Отдельно раскрыты недостатки нормативно-правового обеспечения необоротных активов в бюджетных учреждениях, проанализировано современное состояние учета необоротных активов бюджетной сферы и перспективы его усовершенствования.

**Ключевые слова:** государственный сектор, необоротные активы, основные средства, другие необоротные материальные активы, нематериальные активы, первоначальная стоимость.

## ANNOTATION

This article explores current issues of fixed assets accounting in the public sector. Separately, it highlights the shortcomings of the legal provision regarding fixed assets in budgetary institutions, analyzes the current state of fixed assets accounting in public sector and the prospects for its improvement.

**Keywords:** public sector, fixed assets, permanent assets and other non-current assets, intangible assets, cost.

**Постановка проблеми.** Соціальний аспект національної економіки забезпечується бюджетними установами шляхом виконання суспільних функцій для підвищення рівня життя та добробуту населення. Необоротні активи є суттєвою часткою майна бюджетних установ, а ефективні управлінські рішення щодо їх придбання та експлуатації набувають стратегічного значення.

З-поміж затверджених Міністерством фінансів України Національних положень стандартів бухгалтерського обліку державного сектору набули чинності з 01.01.2015 р. 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 особливості його методології у бюджетних установах досліджувалися вітчизняними вченими: П.Й. Атамасом, Р.Т. Джогою, Т.В. Ка-

невою, Л.М. Кіндрацькою, С.О. Левицькою, Л.Г. Ловінською, Т.М. Мельник, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, І.Д. Фаріоном, І.Т. Ткаченко та зарубіжними – Г.А. Велшем, М.Р. Метьюсом, 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.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** В процесі здійснення економічних перетворень в Україні з'явилися нові вимоги й проблеми щодо організації обліку. І насамперед це пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку в бюджетних установах та наближенням його до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору.

**Метою статті** є удосконалення теоретико-методологічних засад обліку необоротних активів бюджетних установ та визначення практичних рекомендацій щодо поліпшення формування достовірної інформації про їх використання.

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

- критично оцінити стан та перспективи нормативно-правового забезпечення обліку необоротних активів бюджетних установ;
- дослідити теоретичні засади оцінки необоротних активів;
- вивчити практичні аспекти нарахування амортизації необоротних активів бюджетних установ.

**Виклад основного матеріалу.** На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі 12.10.2010 р. [1] Наказом міністерства фінансів України № 1202 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» затверджені національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС) 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Засади», які набирали чинності з 01.01.2015 р. [2].

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» вносяться суттєві зміни та нові терміни в обліку необоротних активів. Так, зазначений стандарт визначає, що активи, це ресурси,

контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Таке тлумачення активів в обліку державного сектора з'явилося вперше.

Отже, сьогодні облік необоротних активів регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» [2]. В жодному з цих документів не дано визначення необоротних активів.

На нашу думку, економічна сутність необоротних активів полягає в тому, що вони є засоби праці, які беруть участь у декількох виробничих циклах і переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі їх зношення.

Необоротні активи бюджетних установ – це матеріальні й нематеріальні ресурси, що належать установі та забезпечують її функціонування, термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить понад один рік.

Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватись суб'єктом державного сектору або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом державного сектору обсяг продукції (робіт, послуг) [2]. Незрозумілим залишається питання хто і як сьогодні буде визначати строк корисного використання необоротних активів. Раніше, до набуття чинності НП(С)БОДС, строк корисного (очікуваного) використання необоротних активів у бюджетних установах встановлювали міністерство по відомчій підпорядкованості або установа самостійно в момент придбання активу (якщо такі нормативні документи не розроблені відповідним міністерством). У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлювався єдиний строк їх корисного використання.

Особливістю необоротних активів є багаторазове їх використання в процесі повсякденної діяльності, збереження початкового зовнішнього вигляду (форми) протягом тривалого пе-

ріоду, який перевищує один рік. Під впливом зовнішніх умов вони зношуються і протягом нормативного терміну переносять свою первісну вартість на кінцевий результат діяльності установи, а з цього випливає, що від правильності формування первісної вартості, залежить кінцевий результат діяльності установи.

Суттєвих змін зазнала порівняно з Положенням з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 611 від 26.06.2013 р. [3] первісна вартість необоротних активів, зокрема її визначення та склад (таблиця 1).

Згідно з НП(С)БОДС 121 «основні засоби» до первісної вартості включаються:

- 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;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних активів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);
- витрати зі страхування ризиків доставки необоротних активів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням в до стану, у якому необоротні активи придатні для використання із запланованою метою.

Слід зазначити, що фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень. Первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися за рахунок капітальних витрат і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Нововведенням є те, що витрати на поліпшення об'єкта необоротних активів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують первісну вартість основних засобів протягом усього строку вико-

Таблиця 1

## Порівняльна характеристика первісної вартості необоротних активів придбаних за плату

№ п/п	Ознака порівняння	Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 611 від 26.06.2013 р.	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
1	Первісна вартість	Історична (фактична) вартість активів, за якою вони оприбутковані на баланс установи.	Історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів, або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.
2	Складові первісної вартості	Фактичні витрати, пов'язані з їх придбанням, спорудженням і виготовленням без копійок. Не включаються: витрати за наймання транспорту для перевезення необоротних активів та суми податку на додану вартість.	Вартість придбання (після первісного визнання об'єкта як активу його облік ведеться за первісною вартістю в гривнях без копійок)

ристання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. Раніше ж такі витрати відносили на фактичні видатки за відповідним кодами економічної класифікації видатків.

Отже, вважаємо, що сформована вартість необоротних активів буде достовірною і буде спостерігатись певна схожість положень бюджетного і комерційного обліку та узгодженість з міжнародною практикою.

Окремо необхідно зупинитися на амортизації необоротних активів. Поняття «амортизація», що становить систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання, теж раніше не зустрічалось в бюджетному обліку. 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. 2) [4].

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. Саме на такі ж об'єкти основних засобів не нараховувався знос. До речі, знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів 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 змен-

шення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

Суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу необоротних активів та витрат (за дебетом субрахунку 841 та кредитом субрахунків 131, 132, 133 та з одночасним зменшенням фонду у необоротних активах – за дебетом 401 та кредитом 841) [5]. Амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта необоротних активів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати або невідповідності критеріям визнання активом. Надходження, отримані в результаті продажу необоротних активів, вважаються доходами. Раніше кошти, отримані від продажу основних засобів (за виключенням будівель та споруд), вважалися власними надходженнями бюджетних установ і планувалися у кошторисі за спеціальним фондом. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

**Висновки.** Вивчивши нормативно-правове забезпечення та проаналізувавши практичну діяльність бюджетних установ, ми дійшли висновку, що для достовірної оцінки необоротних активів бюджетних установ до складу первісної вартості необхідно включати витрати, пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану експлуатації, оскільки це впливає з самого визначення первісної вартості, що, своєю чергою, дозволить сформулювати повну, справедливую вартість необоротних активів.

Отже, із запровадженням в дію національних положень стандартів бухгалтерського обліку державного сектору, які регламентують

Таблиця 2  
Порівняльна характеристика нарахування амортизації (зносу) необоротних активів

№ п/п	Ознака порівняння	Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ №611 від 26.06.2013 р	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
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 (за виключенням необоротних матеріальних активів)	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
3	Завершення нарахування	При зношенні 100% вартості необоротних активів	Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта

облік необоротних активів, багато дискусійних питань знайшли своє вирішення, зокрема питання, які стосуються складу первісної вартості, алгоритму нарахування амортизації тощо. Всі ці нововведення узгоджені з відповідним міжнародним стандартом бухгалтерського обліку державного сектору.

---

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. Про затвердження національних положень стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом МФУ № 1202 від 12.10.2010 р.
3. 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>.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затв. наказом МФУ № 11 від 23.01.2015 р.
5. 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/>.
6. Кравченко В.О. Методологічні аспекти оцінки основних засобів бюджетних установ / В.О. Кравченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://irbis-nbuv.gov.ua>.