

УДК 657

**О. О. Дорошенко**, канд. екон. наук,  
старший викладач кафедри обліку і аудиту,  
Національний університет водного господарства  
та природокористування, м. Рівне

## **МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

*АННОТАЦИЯ. В статье рассматриваются основные положения учета необоротных активов бюджетных учреждений в соответствии с Национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе и их отличие от действующих учетных правил.*

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** необоротные активы, основные средства, нематериальные активы, учреждения.

*ABSTRACT. The article reviews the main provisions of the accounting of fixed assets of budget establishments according to National Regulations (Standards) of Accounting in the Public Sector and their difference from current accounting rules.*

**KEY WORDS:** non-current assets, fixed assets, intangible assets, public institutions.

*АНОТАЦІЯ. У статті розглядаються основні положення обліку необоротних активів бюджетних установ відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та їх відмінність від діючих облікових правил.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** необоротні активи, основні засоби, нематеріальні активи, бюджетні установи.

Необоротні активи є вагомою складовою майна суб'єктів господарювання. Необоротні активи бюджетних установ є державною власністю і на підсистему бухгалтерського обліку покладене важливе завдання відображення прозорої інформації щодо їх руху, стану та використання. Модернізація бухгалтерського обліку у державному секторі вносить суттєві зміни не тільки до методики обліку необоротних активів, а й до його методологічних засад. Зокрема, затверджені Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи», які будуть введені в дію з 1 січня 2013 року, передбачають принципово нові підходи, які на даний час застосовуються лише до госпрозрахункових підприємств.

Питанням обліку необоротних активів бюджетних установ присвячені праці таких вітчизняних вчених, як Атамас П. Й., Бутинець Ф. Ф., Джога Р. Т., Свірко С. В., Сопко В. В., Сушко Н. І., Чечуліна О. О. та ін. Вплив модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на методологію, організацію та методику обліку в бюджетних установах досліджується на сучасному етапі такими науковцями, як Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Свірко С. В., Сушко Н. І., Чечуліна О. О., Чемерис О. М., Метелиця В. М. й ін. Проте процес модернізації обліку в державному секторі триває, що потребує належного наукового обґрунтування обліку за окремими його об'єктами.

Метою статті є дослідження методологічних засад обліку необоротних активів бюджетних установ відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та рівня їх узгодженості із чинним бюджетним законодавством в Україні.

Облік необоротних активів бюджетних установ, починаючи із 2013 року, буде здійснюватись відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [1], яким визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [2], яке визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (далі — нематеріальні активи) та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Аналізуючи НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [1], слід зауважити про відсутність принципових протиріч із положеннями чинного Бюджетного кодексу, оскільки, як зазначено в ст. 56 БКУ [3], бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що затверджуються Міністерством фінансів України, а також *інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку*.

Однак, щодо власне інших нормативно-правових актів, то порівняно із діючою нині Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [4], у Національних положеннях введено принципово інші аспекти обліку основних засобів.

По-перше, це стосується оцінки основних засобів. Види вартості, за якою відображаються в обліку основні засоби, відповідно до НП(С)БО та діючих нормативно-правових актів, наведено в табл. 1.

**ВИДИ ВАРТОСТЕЙ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ  
В НП(С)БОДС 121 І ЧИННОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ**

Поняття	Трагування в НП(С)БОДС [1]	Трагування в чинному законодавстві [4]
Первісна вартість	<p>Історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.</p> <p>Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без прямих податків);</li> <li>— респіраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;</li> <li>— суми ввізного мита;</li> <li>— суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові бухгалтерського обліку в державному секторі);</li> <li>— витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;</li> <li>— витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;</li> <li>— інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.</li> </ul> <p>Витрати на позики не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком витрат на позики, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі «Витрати на позики»).</p>	<p>Вартість, що історично складалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.</p> <p>Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів не збільшують вартість придбаних необоротних активів.</p> <p>Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів, не враховуються до вартості необоротних активів.</p> <p>Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні, не збільшують вартість необоротних активів.</p> <p>Роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, настройки локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали, що використані при проведенні таких робіт, не відносяться до вартості необоротних активів.</p>

Поняття	Трактування в НП(С)БОДС [1]	Трактування в чинному законодавстві [4]
Балансова (залишкова) вартість	Залишкова вартість — різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу	Балансова (залишкова) вартість — первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу
Відновлювальна (переоцінена) вартість	Переоцінена вартість — вартість активів після їх переоцінки	Відновлювальна вартість — первісна вартість, змінена після переоцінки
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	Поняття відсутнє
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)	Поняття відсутнє
Справедлива вартість	сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами	Поняття відсутнє

Такі терміни, як первісна і залишкова вартість, в бухгалтерському обліку не є новими і мають подібні визначення в Національних стандартах та Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів. Щодо первісної вартості, то, на відміну від діючої практики обліку в бюджетних установах, стандартами передбачено включення до первісної вартості певних видів витрат, що пов'язані із придбанням основного засобу. Це пояснюється необхідністю дотримання принципу історичної собівартості.

При цьому введено такий термін, як *потенціал корисності активів* — наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб.

Щодо поняття «вартість, яка амортизується», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», то на даний час у вітчизняному законодавстві щодо бюджетного обліку такі терміни не застосовувались. Це пов'язано із особливостями нарахування зносу на об'єкти необоротних активів — застосування норм зносу на оборотні активи до їх первісної вартості. У зв'язку з цим поняття «вартість, яка амортизується» та «ліквідаційна вартість» до введення в дію НП(С)БОДС не мають необхідності використання.

Наступним нововведенням НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» є поняття *амортизації*. Як таке, воно відсутнє в чинному законодавстві, де зазначено, що «на оборотні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос» [1].

В НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [1] наведено наступне визначення: *амортизація* — систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

При цьому *знос основних засобів* — це сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Окрім цього, в Інструкції [4] передбачено, що для нарахування зносу застосовуються *строки їх корисного використання та річні норми зносу* до первісної вартості необоротних активів.

У Положенні 121 [1] вказано, що амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі нараховують із застосуванням *прямолінійного методу*. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці передачі у викорис-

тання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 % його первісної вартості та решта 50 % первісної вартості — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Відносно новим поняттям, яке не застосовувалось до прийняття стандартів, є поняття зменшення корисності основних засобів, яке визначене в НП(С)БОДС 121 як втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Сума втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів відображається збільшенням суми зносу основних засобів і витрат.

При цьому *сума очікуваного відшкодування необоротного активу* — це найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість. *Чиста вартість реалізації необоротного активу* — справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Порівняно із попереднім терміном «*незавершене капітальне будівництво*» НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» введено більш широкий термін — *незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи* — капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося, а також авансові платежі для фінансування будівництва.

У НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [2] окремі нововведені терміни застосовуються із стандарту 121, але щодо безпосередньо нематеріальних активів. Це такі терміни, як амортизація, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи.

Чинним законодавством [4] *нематеріальні активи* визначено як активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року. У стандарті це поняття трактується наступним чином: «*немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований*». У зв'язку з цим введено ще термін «*немонетарні активи*» — усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Таким чином, із прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі значно на-

ближено вітчизняну систему обліку в бюджетних установах до міжнародних правил. У Положеннях, що регламентують облік необоротних активів — 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», визначено методологічні засади оцінки, класифікації, визнання зазначених активів, які у чинному законодавстві не були чітко прописані. Визначено також новий порядок нарахування амортизації необоротних активів.

### **Література**

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: [затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] [Електронний ресурс]: — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0459-00>

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: [затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202] [Електронний ресурс]: — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>

3. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010, № 2456-VI / Верховна рада України. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2456-17>

4. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс]: наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0459-00>

Стаття надійшла до редакції: 15 квітня 2012 р.

УДК 657

**М. Г. Кірданов**, канд. екон. наук, доц.,  
доцент кафедри обліку підприємницької діяльності,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## **ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА**

**АННОТАЦІЯ.** *Рассматривается проблема отражения в бухгалтерском учете формирования и использования источников финансовых ресурсов предприятия.*