

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І НАРАХУВАННЯ ЗНОСУ НА НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

У статті викладено особливості обліку і нарахування і зносу в бюджетних установах. Обґрунтовано і рекомендовано використання коефіцієнтів для розрахунку умовного амортизаційного фонду в бюджетній установі, що надасть змогу посилити управлінську і контрольну функції бухгалтерського обліку в бюджетній сфері.

The article features accounting and depreciation in budget institutions. Proved and recommended the use of coefficient for the calculation of standard depreciation fund, which will enable to strengthen the management and control function of accounting in budgetary institutions.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Прагнення України до соціально-економічних перетворень, потребує раціонального використання наявних ресурсів у державному секторі економіки. Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери має певні відмінності від обліку підприємств інших форм власності. У зв'язку з цим дослідження особливостей обліку і нарахування зносу на необоротні активи є особливо актуальними.

В бюджетній сфері необоротні активи відіграють основну роль у виконанні функцій і завдань, що стоять перед державною установою. Тому, вартісний і фізичний стан необоротних активів, що обліковуються на балансі бюджетної установи, нарахування зносу на них, залишаються під увагою науковців.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженню актуальних питань обліку і нарахування зносу в бюджетних установах приділяли увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Чечуліна О. О. та інші [1, 2, 3].

У своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що 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 — і вартості. Розділяємо думку науковця про те, що на відміну від виробничих підприємств, у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводять, а нараховують лише їх знос [1, с.160].

У своїй роботі Джога Р.Т. зазначає, що у процесі споживання необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою вартість. Це зумовлено не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища і моральним зносом необоротних активів. Отже, поняття зносу необоротних активів у бюджетних установах не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці (не нараховується амортизація). Підтримуємо погляди науковця, що вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх корисної вартості. Тому, під зносом необоротних активів бюджетних установ слід розуміти процес споживання їх вартості у тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість. [2, с.140].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри активізацію досліджень щодо нарахування зносу в бюджетних установах невирішеними залишаються проблеми економічної та фінансової природи зносу, його обліку та доцільності контролю суми зносу в вартості необоротних активів у бюджетних установах.

Постановка завдання полягає в тому, щоб окреслити особливості нарахування та обліку зносу на необоротні активи в бюджетних установах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного, місцевого бюджетів і бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку. Система бюджетного обліку має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством. До особливостей системи бюджетного обліку потрібно віднести: централізовану розробку політики бюджетного обліку, організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації, жорсткий контроль цільового витрачання бюджетних коштів, виокремлення в обліку касових і фактичних витрат, казначейську систему виконання бюджетів.

Економічна сутність зносу необоротних активів в бюджетних установах має деякі відмінності від змісту нарахування зносу на необоротні активи виробничих підприємств. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи бюджетних установ та методика нарахування зносу визначені Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ і затверджені наказом державного казначейства України №64 від 17.07.2000 року з доповненнями. На необоротні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос. Об'єктом для нарахування зносу є первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів.

Особливістю обліку в бюджетних установах є те, що нарахування зносу на необоротні активи не є метою створення резерва для їх відновлення. Це відбувається тому, що в процесі господарської діяльності бюджетних установ всіх рівнів, не здійснюється перенесення обсягів наданих послуг на результати діяльності. Зумовлено це специфікою діяльності бюджетних установ, отже в бюджетних установах надаються послуги державою громадянам і не відбувається процесів виробництва та реалізації товарів. На виробничих підприємствах, коли здійснюється реалізація товарів, відбувається визнання покупцем вартості придбаних товарів, що містить в собі частку нарахованої амортизації. Таким чином, на виробниче підприємство разом з виручкою від реалізації, надходять кошти в сумі нарахованої амортизації. Після надходження грошових коштів від реалізації, виробниче підприємство має можливість створювати амортизаційний фонд, за рахунок якого відбувається відтворення необоротних активів.

На відміну від виробничих підприємств, в бюджетних установах не нараховується амортизація, але обов'язковим є нарахування зносу на необоротні активи. Виникає питання, щодо економічного призначення нарахування зносу на необоротні активи та його обліку в бюджетних установах. Вартість необоротних активів в бюджетних установах, як і в виробничих підприємствах, поступово зменшується в процесі їх використання, фізичного і морального зносу, а також під впливом інших явищ. Особливістю обліку і нарахування зносу в бюджетних установах є те, що вартість необоротних активів бюджетних установ зменшується (списується) із споживанням їх первісної вартості.

Характеристикою стану необоротних активів бюджетної установи є сума нарахованого зносу. Економічна сутність суми нарахованого зносу, в бюджетних установах, показує через який час необоротні активи втратять свою первісну вартість. Необхідно зазначити, що бюджетні установи не мають амортизаційних фондів для відновлення необоротних активів. Негативним є те, що оновлення необоротних активів залежить не від фактичної потреби установи, а від фінансування з державного бюджету. Це зумовлено специфікою фінансування бюджетних установ, що в свою чергу, зформувало й особливості бюджетного обліку.

В бюджетних установах, знос об'єктів необоротних активів визначають: в останній робочий день грудня, в гривнях, без копійок за кожний місяць календарного року (в

залежності від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані). Місячна сума зносу необоротних активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

Знос не нараховується на наступні види необоротних активів:

- земельні ділянки;
- пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоносіння, експлуатаційного віку);
- музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- природні ресурси;
- незавершене капітальне будівництво;
- документацію з типового проектування незалежно від вартості;
- піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

На період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів в бюджетних установах нарахування зносу призупиняється.

За розпорядженням керівника установи, бюджетні установи мають право проводити індексацію вартості необоротних активів, в таких випадках одночасно відбувається індексація і суми нарахованого зносу. Якщо за розпорядженням керівника установи або за розпорядженням головного розпорядника відбувається переоцінка необоротних активів, то зміни відбуваються не тільки з сумою первісної вартості необоротних активів, а й в сумі нарахованого на той момент зносу необоротних активів. Виключенням є ситуації, коли залишкова вартість необоротних активів дорівнює нулю, тоді сума зносу залишається без змін.

Однією з особливостей нарахування зносу необоротних активів в бюджетних установах є те, що знос нарахований в розмірі 100% вартості об'єкту не є підставою для їх списання. Тобто, якщо необоротний актив придатний для подальшої експлуатації, морально не застарілий, але сума зносу становить 100% - об'єкт необоротних активів продовжує експлуатуватися установою за призначенням. Об'єкт необоротних активів із зносом 100% рахується на обліку бюджетної установи, але щорічний знос не нараховують. Тому, що сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості необоротних активів.

З метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів бюджетних установ, застосовують строки їх корисного використання та річні норми зносу, що визначені Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ №64 від 17.07.2000 року зі змінами.

Необоротні активи, що відображаються на рахунку 103 «Будинки та споруди» поділені на 3 підгрупи:

- 1 підгрупа – «Будинки виробничо – господарського призначення»;
- 2 підгрупа – «Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання»;
- 3 підгрупа – «Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів та інше».

Кожна з цих підгруп має розподілення всередині групи і чітко визначену норму зносу, згідно строку корисного використання. При строку використання необоротних активів - норма зносу до первісної вартості в розрахунку на рік складає:

- 10 років – 10%;
- 15 років – 7%;
- 20 років – 5%;
- 25 років – 4%;
- 50 років – 2%.

Машини та обладнання, вимірювальні та регулюючі прилади, лабораторне обладнання та обчислювальна техніка, медичне обладнання та інші машини, облік яких ведеться в бюджетних установах на рахунку 104 «Машини та обладнання» мають підгрупи з 1 до 9 із строком корисного використання 10 і 15 років з нормою нарахування зносу 10% і 7%. А, саме:

1 підгрупа – «Силові машини та обладнання» – 10 років строк використання – 10% річна норма зносу;

2 підгрупа – «Робочі машини та обладнання» – 15 років строк використання – 7% річна норма зносу;

3-9 підгрупи – «Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання» – 10 років строк використання – 10% річна норма зносу.

Норми зносу на транспортні засоби, що обліковують в бюджетних установах на рахунку 105 «Транспортні засоби» визначенні за підгрупами з 1 по 5, відповідно до видів і призначенню транспорту, за обсягом циліндру двигуна та за вантажопідйомністю автомобілів. До 1 підгрупи необоротних активів відносять: весь рухомий склад залізничного і повітряного транспорту, автомобілі легкові та вантажні, автобуси, корпуси та причепа автомобілів.

Рухомий склад залізничного і повітряного транспорту відносять до першої підгрупи, інший транспорт цих галузей відносять до другої підгрупи. Незважаючи на те, об'єкти нарахування зносу поділені на дві підгрупи, для цих підгруп визначено єдину норму зносу – 5% із строком експлуатації 20 років.

Для корпусів та причепів автомобілів, незалежно від галузі їх експлуатації визначено річну норму зносу в розмірі 10% із строком корисного використання 10 років.

Особливістю нарахування зносу, в першій підгрупі об'єктів, є норми зносу, що визначені в залежності від строку їх використання та виробничим призначенням об'єктів. Так, норма зносу на легкові автомобілі в середині 1 підгрупи визначена в залежності від об'єму циліндру двигуна:

- до 2500 см. куб. – 15% із строком використання – 7 років;

- більше 2500 см. куб. – 10% із строком використання – 10 років.

Норма зносу, для вантажних автомобілів першої підгрупи, хоча і виокремлена в залежності від їх вантажопідйомності: до 5 т, від 5 т до 20 т, більше 20 т. - є єдиною 15% до первісної вартості в розрахунку на рік. Строк корисного використання автомобілів цієї підгрупи, не зважаючи на різну вантажність, визнаний єдиний – 7 років.

Автобуси з двигуном внутрішнього згорання мають різну норму амортизацію, в залежності від об'єму циліндру двигуна:

- до 2800 см. куб. – 15% із строком використання – 7 років;

- більше 2800 см. куб. – 10% із строком використання – 10 років.

Для всіх видів гужового, виробничого та спортивного транспорту, що обліковуються на рахунку 105, норма річного зносу визначена в розмірі 20% із строком корисного використання 5 років.

Норма зносу для інструментів, приладів та інвентарю, що обліковуються на рахунку 106 визначена згідно підгруп:

- для 1 підгрупи «Лінії електропередач, трансмісії та тубопроводи з усіма пристроями» норма зносу становить 5% із строком експлуатації 20 років;

- для 2 підгрупи «Інструменти» норма зносу становить 20% із строком експлуатації 5 років;

- для 3 підгрупи «Виробничий та господарський інвентар» норма зносу становить 10% із строком експлуатації 10 років.

Робочі і продуктивні тварини, що обліковуються на рахунку 107 виділені в підгрупи з 1 по 4. Робоча, продуктивна та інша худоба хоча відносяться до 1 і 2 підгрупи, мають однакову норму зносу 15% на рік із строком корисної експлуатації 7 років. Норма

нарахування зносу для об'єктів 3 і 4 підгрупи, до яких відносять тварини зоопарків та подібних установ, а також службових собак, становить 20% та строк корисної експлуатації 5 років.

Особливістю нарахування зносу на багаторічні насадження є те, що вони розподілені не по підгрупах, а за видами і культурами, строк корисного використання співпадає з біологічно допустимим строком життя цих насаджень. Так, найбільша норма зносу 35% нараховується на культури ягідні (суниця) із строком корисного використання 3 роки. Найменша норма зносу нараховується на захисні та інші лісні насадження – 2%, з найбільшим строком корисного використання 50 років. Норма нарахування зносу на культури ягідні (крім полуниці), плодові, овочеві, ефіроолійні та лікарські складає 10% із строком корисної експлуатації 10 років. Насадження штучні ботанічних садів та інших науково – дослідних установ і навчальних закладів для науково – дослідних цілей, а також інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані мають 10% норму амортизації із строком корисної експлуатації 5 років. Для насаджень озеленувальних та декоративних визначена норма щорічної амортизації в розмірі 4% зі строком корисної експлуатації 25 років.

На всі інші основні засоби, що обліковуються в бюджетних установах на рахунку 109 і віднесені до 1 і 3 підгрупи, норма щорічного зносу нараховується в розмірі 10% до первісної вартості в розрахунку на рік, із строком корисної експлуатації 10 років.

Особливістю обліку і нарахуванню зносу необоротних активів в бюджетних установах є те, що знос нараховується на необоротні активи спеціального призначення, які в бюджетних установах обліковуються на 119 рахунку. Норма щорічного зносу нараховується в розмірі 5% до первісної вартості в розрахунку на рік, із строком корисної експлуатації 20 років.

Окрім нарахування зносу на основні засоби, в бюджетних установах нараховують знос на експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизну, постільні речі, одяг та взуття, інвентарну тару, матеріали довготривалого використання для наукових цілей.

Нарахування зносу на малоцінні необоротні матеріальні активи відбувається у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці його ліквідації (списання з балансу установи).

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства України. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

В бухгалтерському обліку бюджетних установ, знос необоротних активів відображається на рахунку 13 «Знос необоротних активів» Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ з розподілом на субрахунки [4]:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Знос нематеріальних активів».

Кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку операцій з нарахування зносу, відображення сум нарахованого зносу при безоплатному отриманні та списанні необоротних активів наведені у розділі першому Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ [4].

На загальну суму нарахованого зносу складається меморіальний ордер за типовою формою №274 (бюджет), затвердженою наказом Державного казначейства України від 27.07.2000 року №68 і оформляють бухгалтерське проведення [5]:

Дебет субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами»,
Кредит субрахунків 131 «Знос основних засобів»;
132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
133 «Знос нематеріальних активів».

Загальну суму нарахованого зносу із меморіального ордеру заносять в книгу «Журнал - головна».

Списання нарахованого зносу проводять при вибутті основних засобів бухгалтерським проведенням:

Дебет субрахунку 401 (на залишкову вартість об'єктів),

Дебет субрахунку 131, 132, 133 (на суму зносу вибуваючих засобів),

Кредит субрахунку 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 119 (на первісну вартість об'єктів).

Загальна сума первісної вартості необоротних активів (дебетове сальдо рахунків 10, 11, 12) дорівнює сумі фонду в необоротних активах і зносу необоротних активів (кредитове сальдо субрахунків 131, 132, 133 і 401).

Враховуючи особливості обліку і нарахування зносу на необоротні активи в бюджетних установах, відсутність амортизаційних фондів, доцільно застосовувати розрахунковий коефіцієнт оновлення необоротних активів. Це дозволить розрахувати прогнозну суму оновлення необоротних активів за кожним рахунком, з метою обґрунтування загальної суми умовного амортизаційного фонду у бюджетній установі.

Використання коефіцієнта дає змогу обґрунтувати суми фінансування для своєчасного оновлення необоротних активів у бюджетних установах. Таким чином, в бюджетних установах з'явиться можливість створити умовний амортизаційний фонд на наступний бюджетний рік. Коефіцієнт необхідно розраховувати кожен рік, по кожному виду необоротних активів, з урахуванням суми нарахованого за рік зносу.

Порядок розрахунку коефіцієнта для обґрунтування фінансування оновлення необоротних активів має бути такий (1):

$$\text{Коефіцієнт оновлення необоротних активів} = \frac{\text{Сума зносу по рахунку необоротного активу}}{\text{Первісна вартість необоротного активу по рахунку}} \quad (1)$$

Розрахунок коефіцієнта, по кожному рахунку необоротних активів надасть змогу встановити прогнозну суму фінансування, необхідну для закупівлі необоротних активів кожного виду.

Прогнозну суму оновлення необоротних активів за окремим рахунком у бюджетних установах доцільно розраховувати за формулою (2):

$$\begin{array}{l} \text{Сума оновлення} \\ \text{необоротного активу} \\ \text{за рахунком} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первісна вартість} \\ \text{необоротного активу} \\ \text{за рахунком} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Коефіцієнт} \\ \text{оновлення} \\ \text{необоротних активів} \end{array} \quad (2)$$

Загальна сума умовного амортизаційного фонду установи, буде складатися з сум оновлення необоротних активів, розрахованих по кожному балансовому рахунку, на яких ведеться облік необоротних активів у бюджетній установі. Таким чином, отримаємо обґрунтовану суму фінансування, необхідну для відновлення необоротних активів у бюджетній установі, що дає змогу ефективного використання фінансових ресурсів держави.

Висновки і перспективи подальших розробок. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що економічна сутність зносу необоротних активів в бюджетних установах має відмінності від змісту нарахування зносу на необоротні активи виробничих підприємств. Бюджетні установи надають послуги громадянам, відбуваються процеси господарської діяльності, амортизація не нараховується, але обов'язковим є нарахування зносу на необоротні активи. Це спричинено особливістю обліку в бюджетних

установах тому, нараховання зносу на необоротні активи не є метою створення резерва для їх відновлення.

Сума нарахованого зносу, в бюджетних установах, характеризує стан необоротних активів і показує через який час вони втратять свою первісну вартість. Негативним є те, що оновлення необоротних активів залежить не від фактичної потреби установи, а від фінансування з державного бюджету. Зумовлено це, специфікою фінансування бюджетних установ, що в свою чергу зформувало і особливості бюджетного обліку. Невирішеними залишаються проблеми обліку і контролю суми зносу в вартості необоротних активів у бюджетних установах, що потребують подальших досліджень.

Застосування коефіцієнта оновлення необоротних активів, розрахунок суми оновлення необоротних активів за кожним рахунком і загальної суми умовного амортизаційного фонду установи, дає змогу обґрунтовувати необхідні обсяги фінансування бюджетної установи.

Таким чином, з'явиться можливість контролювати використання бюджетних коштів, що використовуються для закупівлі основних засобів, малоцінних необоротних активів та нематеріальних активів у бюджетних установах. Посилення контрольної функції обліку в нарахованні зносу в бюджетних установах, дасть змогу ефективного використання фінансових ресурсів держави.

Література

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навч.посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.
3. Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ» №64 від 17.07.2000. – www.minfin.gov.ua
4. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України, Головного Управління Державного казначейства України від 10.12.99 N 114// Офіційний вісник України. –2000. – № 1. – 21 січня. – С.76.
5. Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання » №68 від 27.07.2000. – www.minfin.gov.ua