

УДК 332.012.332:657

Черкашина Т.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету

АМОТИЗАЦІЯ І ЗНОС: ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

DEPRECIATION AND AMORTIZATION: FEATURES OF CALCULATION IN BUDGETARY INSTITUTIONS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто поняття справедливої і ліквідаційної вартості, амортизації і зносу, відмінності між ними з урахуванням особливостей обліку у бюджетній сфері. Висвітлено зміни, що відбулися у порядку нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах. Виокремлено основні етапи нарахування амортизації у бюджетних установах у зв'язку із запровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС).

Ключові слова: амортизація, знос, бухгалтерський облік бюджетних установ, основні засоби, справедлива вартість, ліквідаційна вартість.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрено понятие справедливой и ликвидационной стоимости, амортизации и износа, определены отличия между ними с учетом особенностей учета в бюджетной сфере. Освещены изменения, что произошли в порядке начисления износа и амортизации в бюджетных учреждениях. Выделены основные этапы начисления амортизации в бюджетных учреждениях в связи с внедрением Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе (далее – НП(С)БУГС).

Ключевые слова: амортизация, износ, бухгалтерский учет бюджетных учреждений, основные средства, справедливая стоимость, ликвидационная стоимость.

ANNOTATION

The article dealt with the concept of fair and residual value, amortization and depreciation, the differences between them allowing for the accounting in the public sector. The article dealt with the changes in the order of depreciation and amortization in budgetary institutions. Thesis there is determined basic stages depreciation in budgetary institutions in connection with the introduction of the National Regulation (standard) of accounting in the public sector (further NR(S) APS).

Keywords: amortization, depreciation, accounting budgetary institution, fixed assets, fair value, liquidation value.

Постановка проблеми. Реформування бюджетного обліку, запровадження НП(С)БОДС потребують нових підходів до формування фінансових ресурсів установ державного сектору. Бюджетні установи, як і підприємства інших форм власності, для надання послуг забезпечені засобами праці – необоротними активами. Але особливістю бюджетних установ є те, що основні засоби не створюють матеріальні блага. На відміну від комерційних і виробничих підприємств у бюджетних установах нарахований знос не створює резерв для відновлення основних засобів.

Застосування з 01.01.2015 р. НП(С)БОДС призвели до змін у порядку нарахування зносу і обліку амортизації, тому ці питання залишаються під увагою науковців та практиків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми сутності амортизації, нарахування та обліку зносу досліджували вітчизняні вчені та практики: Виговська Н.Г. [7], Касьянова В.О. [6], Колумбет О.П. [8], Щирська О.В. [1], Хома С.В. [2] та ін.

Важливість дослідження з цього питання підтверджує той факт, що проблеми теорії і практики обліку амортизації та зносу розглянуті у дисертаційних роботах багатьох вітчизняних науковців [3; 7]. Окрім цього, значний внесок у теоретичні і практичні аспекти обліку зносу і амортизації, методики нарахування зносу зробили автори публікацій фахових видань [1; 2; 6; 8].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Водночас незначна увага присвячена питанням обліку і нарахування зносу і амортизації саме в бюджетній сфері. Аналіз економічних джерел дає змогу стверджувати, що існують нерозкриті аспекти щодо особливостей нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах, що робить дане питання актуальним для проведення подальших досліджень.

Мета статті полягає у вивченні порядку нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах з урахуванням змін, що відбулися із впровадженням в дію НП(С)БОДС, а також у розгляді дискусійних питань, що виникають при нарахуванні зносу і амортизації з урахуванням особливостей обліку бюджетних установ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Здійснення економічних реформ в Україні протягом останніх років спрямоване на трансформацію вітчизняного господарського механізму бюджетної сфери з урахуванням умов ринкової економіки. Ці перетворення стосуються найбільш вагомої частини загальної інформаційної системи управління бюджетної установи: бухгалтерського обліку, аналізу і контролю. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного і місцевого бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку [2, с. 150].

Першим кроком реформування бухгалтерського обліку бюджетної сфери є впровадження з 01.01.2015 р. дев'яти Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Застосування НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» призвело до змін у нарахуванні зносу і амортизації на необоротні активи бюджетних установ.

Перш за все розглянемо визначення термінів «знос» і «амортизація», що надають вітчизняні науковці. В своїх дослідженнях Щирська О.В. визначає, що «...знос – це частина вартості майна, яка відображає ступінь його зношення. Зношення – об'єктивний процес зменшення корисності об'єкта (його фізичне та моральне старіння). Амортизація – це процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Амортизація є інструментом бухгалтерського обліку, що забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат...» [1, с. 72]. Маємо зазначити, що особливість нарахування зносу у бюджетних установах полягає в тому, що нарахування зносу відбувається без поступового перенесення вартості майна на створений продукт, тому що бюджетні установи надають послуги населенню від держави.

Науковець Хома С.В. у дисертаційному дослідженні зазначає, що «...на процес нарахування амортизації впливають особливості функціонування необоротних активів. Вартість активів, які використовуються протягом тривалого часу, розподіляється на періоди. Необхідність розподілу вартості основних засобів протягом терміну їхнього корисного використання зумовлена дією одного з основних принципів бухгалтерського обліку – принципу відповідності доходів і витрат...» [3, с. 5]. Підтримуємо думку науковця в тому, що завдяки принципу відповідності доходів і витрат у бухгалтерському обліку бюджетних установ, як і у інших суб'єктів господарювання, виникає необхідність розподілу вартості основних засобів, незважаючи на те, що не відбувається створення нового продукту.

В бюджетних установах України з 01 січня 2015 р. порядок нарахування амортизації на об'єкти основних засобів визнано розділом IV НП(С)БОДС 121 [4] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [5]. Новим для бухгалтерського обліку бюджетної установи є те, що НП(С)БОДС 121 дає визначення термінів «знос» і «амортизація». Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їхнього використання. Тобто це розрахунок суми амортизації шляхом нарахування її на дату балансу. Знос – це сума амортизації об'єкта основних засобів, накопичена із початку його корисного використання.

Касьянова В.О. у своєму дослідженні стверджує, що «...амортизація – це спосіб поступового перенесення вартості основних засобів, які

беруть участь у виробництві, протягом терміну їх корисного використання на собівартість продукції і накопичення коштів для відшкодування витрат на їх відтворення...» [6, с. 122]. На нашу думку, це визначення науковця підкреслює основну відмінність нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах в порівнянні з комерційними підприємствами тому, що не відбувається відшкодування витрат на відтворення основних засобів.

Погоджуємось з висновками, що відображені в дисертаційному дослідженні Виговської Н.Г. про те, що «знос» та «амортизація» – нерозривні поняття, як дві сторони одного й того ж процесу: амортизаційні відрахування, відбиваючи величину перенесеної вартості, одночасно показують і ступінь зносу [7, с. 14]. На нашу думку, в бюджетних установах саме амортизаційним відрахуванням належить функція «показнику зносу» об'єкта обліку.

Новим для обліку амортизації і зносу у бюджетній сфері є те, що НП(С)БОДС 121 дає визначення терміну: «вартість, яка амортизується» – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їхньої ліквідаційної вартості. Тому важливо чітко розуміти, що таке ліквідаційна вартість, та як визначати строк корисного використання об'єкта необоротних активів.

Поділяємо думку професора Колумбет О.П. стосовно того, що «...термін корисної експлуатації необоротних активів, що фізично можливий, не може бути основою для визначення норм амортизації. Він має визначатися, виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого» [8, с. 86].

У НП(С)БОДС 121 визначено, що строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період у часі, протягом якого активи використовуватимуться суб'єктом держсектора або, використовуючи їх, буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом держсектора обсяг продукції (робіт, послуг). Типові строки корисного використання основних засобів суб'єктів держсектора наведено в додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектора [9]. Слід зазначити, що за цими Методичними рекомендаціями суб'єкт державного сектора отримав право визначати інші строки корисного використання, але він має навести відповідні обґрунтування в розпорядчому документі про облікову політику установи.

Новим у типових строках корисного використання основних засобів, визначених додатком 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектора, є те, що не передбачено строків експлуатації для підгрупи 9 субрахунку 104 «Машини та обладнання». Враховуючи те, що до цієї групи відносять різноманітні об'єкти, бюджетним установам необхідно самостійно визначити в розпорядчому документі про облікову політику, строки корисного використання.

Згідно з НП(С)БОДС 121, при визначенні строку корисного використання необхідно враховувати такі чинники [4]:

1. Очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом держсектора, яке оцінюють, виходячи з очікуваної потужності об'єкта основних засобів.

2. Очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів.

3. Моральний знос, який виникає внаслідок вдосконалення виробництва чи змін ринкового попиту на продукт або послуги, що надаються об'єктом основних засобів.

4. Правові обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Перегляд строків корисного використання у випадках визнання втрат від зменшення корисності активу та у випадках переоцінки активу (за умови що залишкова вартість нульова чи суттєво відрізняється від справедливої) дозволяє бухгалтерам бюджетного сектору надавати справедливу фінансову звітність.

Із використанням НП(С)БОДС 121 у бухгалтерському обліку бюджетних установ постала необхідність визначати ліквідаційну вартість необоротних активів. Національне положення визначає ліквідаційну вартість як суму коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт держсектора очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після спливу строку їх корисного використання (експлуатації) за вираженням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією), призначення ліквідаційної вартості у визначенні вартості об'єкта необоротних активів, яка буде амортизована. Тому що вартість, яка буде амортизована – це первісна вартість необоротних активів чи переоцінена за вираженням ліквідаційної вартості об'єкта.

Слід підкреслити, що різниця між справедливою вартістю і ліквідаційною полягає у тому, що «справедлива вартість» показує, за якою вартістю можна продати актив за звичайних умов на певну дату. На нашу думку, справедливим є те, що у випадках, коли бюджетна установа не може достовірно визначити суму, очікувану від реалізації об'єкта, ліквідаційну вартість дозволено дорівнювати нулю.

У випадках, коли установа встановлює ліквідаційну вартість об'єкта:

– необхідно ліквідаційну вартість зафіксувати у протоколі комісії, затвердженою керівником бюджетної установи;

– встановлену ліквідаційну вартість необхідно вказувати в Акті приймання-передачі основних засобів (типова форма № ОЗ-1 (бюджет), Акті прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (типова форма № ОЗ-2 (бюджет), Акті введення основних засобів в експлуатацію і в інвентарних картках обліку основних засобів в бюджетних установах (типова форма № ОЗ-6 (бюджет)).

Ліквідаційна вартість може бути змінена у випадках суттєвого підвищення ціни об'єкта або у разі втрати його корисності.

Згідно із НП(С)БОДС 121, що застосовується з 01 січня 2015 р., виокремлено основні правила нарахування амортизації з урахуванням особливостей обліку необоротних активів у бюджетних установах [4]:

1. Нарухування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта необоротних активів при визнанні цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Нарухування амортизації необхідно здійснювати з місяця, наступного за місяцем у якому об'єкт став придатним для використання.

2. Суб'єкти держсектора нарахувують амортизацію основних засобів (окрім інших необоротних матеріальних активів) із застосуванням прямолінійного методу. Амортизацію інших необоротних матеріальних активів проводять так: 50% первісної вартості – у місяці передачі об'єкта у використання, а решта 50% – у місяці їх вилучення з активів (списання).

3. У разі передачі об'єкта у випадках, передбачених законодавством, суб'єкт держсектора, що його передає, нарахує амортизацію в місяці їх передачі за повну кількість календарних місяців перебування його в експлуатації у звітному періоді.

4. Суму нарахованої амортизації відображають шляхом збільшення суми зносу основних засобів і витрат. Для накопичення витрат на амортизацію призначено новий субрахунок 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів».

5. Для відстеження строків експлуатації об'єктів необоротних активів необхідно ввести аналітичну відомість для їх обліку, тому що форми первинних документів з обліку необоротних активів, які затверджені в установленому порядку, не містять реквізитів для відображення строків корисного використання (експлуатації) необоротних активів, вони мають бути встановлені у розпорядчому акті (наказі або розпорядженні), прийнятому бюджетною установою відповідно до встановленого порядку.

6. До реєстрів бухгалтерського обліку слід додати Розрахунок амортизаційних відрахувань, тому що Відомість нарахування зносу на основні засоби (типова форма № ОЗ-12 (бюджет), затверджена Наказом Головного управління держказначейства, Держкомстату від 02.12.1997 р. № 125/70, не підходить для нарахування амортизації. Нова форма для розрахунку амортизації має містити графи для первісної (переоціненої) вартості, ліквідаційної вартості, вартості, що амортизується, строку корисного використання (експлуатації) основного засобу, річної суми зносу, квартальної суми зносу, кількості місяців об'єкта використання (експлуатації) основного засобу, суми зносу за звіт-

ний квартал залежно від кількості місяців перебування в експлуатації.

7. Нарахування амортизації за кожен квартал року проводиться в останній робочий день звітного кварталу.

Не підлягають амортизації види основних засобів:

- земельні ділянки;
- музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України як об'єкти із невизначеним строком корисного використання);
- піддослідні тварини;
- багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку;
- природні ресурси;
- незавершені капітальні інвестиції.

Зазначимо, що, згідно з НП(С)БОДС 121, сума амортизації визначається за повну кількість місяців перебування об'єкта основних засобів в експлуатації у звітному періоді – у гривнях без копійок.

Враховуючи НП(С)БОДС 121, можна виділити основні етапи нарахування амортизації на об'єкти основних засобів у бюджетних установах:

1. Визначити ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів (конкретну суму або нульову). Цю інформацію необхідно відобразити в інвентарних картках і в розрахунку амортизаційних відрахувань.

2. Розрахувати суму вартості, яка амортизується, як різницю між первісною (переоціненою) вартістю та ліквідаційною вартістю.

3. Вартість об'єкта основних засобів розподілити систематично протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу.

4. Квартальну суму амортизації визначити, розділив річну суму на чотири. Суму амортизації за квартал визначити у гривнях без копійок за повну кількість календарних місяців перебування основного засобу в експлуатації у звітному періоді.

Висновки. Проведені дослідження з питань нарахування зносу і амортизації основних засобів у бюджетних установах з урахуванням змін, що відбулися із впровадженням в дію НП(С)БОДС 121 та забезпечення їх системного відображення в бухгалтерського обліку дозволяють дійти висновків, що досягнуто значного рівня гармонізації, зокрема:

1. Надані визначення «справедливої вартості активів» і «ліквідаційної вартості активів».

2. Виокремлено чинники, що визначають строк корисного використання основних засобів.

3. Сформовані основні правила нарахування амортизації з урахуванням особливостей обліку необоротних активів у бюджетних установах.

4. Визначені основні етапи нарахування амортизації на об'єкти основних засобів у бюджетних установах.

Впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у державному секторі визначають нові підходи до бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Перспективою подальших досліджень у цьому напрямі можна вважати розробку науково обґрунтованої методології та методики обліку накопичення коштів амортизаційних відрахувань із метою використання їх для відтворення необоротних активів у бюджетних установах, тому що механізму оновлення основних засобів у бюджетних установах, окрім прямого фінансування, на сьогодні не існує.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Щирська О.В. Економічна сутність і бухгалтерське визначення амортизації / О.В. Щирська // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 8. – С. 68–74. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2012_8_11.pdf.
2. Черкашина Т.В. Проблеми змін в обліку бюджетних установ в умовах запровадження Міжнародних стандартів у державному секторі: [монографія] / Т.В. Черкашина; під ред. В.Ф. Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – 461 с.
3. Хома С.В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу: автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.00.09 / С.В. Хома / Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>.
6. Касьянова В.О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку / В.О. Касьянова // Економічний вісник Донбасу. – 2013. – № 2. – С. 117–122 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd_2013_2_21.pdf.
7. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.06.04 / Н.Г. Виговська; Київський нац. екон. ун-т. – Київ, 1999. – 20 с.
8. Колумбет О.П. Економічний зміст амортизації необоротних активів та проблеми її нарахування в умовах сталого розвитку / О.П. Колумбет // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1. – С. 82–87.
9. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr/legislations/view/584>.