

УДК 657

**Людмила МІКРЮКОВА**

*старший викладач кафедри обліку та оподаткування  
Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського,  
м. Миколаїв, Україна*

**Олена МЛІНЦОВА**

*викладач кафедри обліку та оподаткування  
Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського  
м. Миколаїв, Україна  
e-mail: mlintcovaos@gmail.com*

**АДАПТАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ  
СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ  
ДО ЗМІН ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

*У статті розглянуто ключові проблеми адаптації обліку необоротних активів в бюджетних установах до змін, що відбулися з моменту впровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору. Проаналізовані зміни методології обліку окремих операцій щодо надходження, руху необоротних активів, нарахування їх амортизації, які зумовлені введенням в дію нового Плану рахунків.*

*Ключові слова: бюджетна установа, суб'єкти державного сектору, необоротні активи, НП(С)БО 121, план рахунків.*

На сучасному етапі функціонування бюджетної системи України, який характеризується реформуванням і впровадженням в дію нових нормативно – правових актів, що відповідає умовам інтеграції країни в міжнародний простір, відбуваються суттєві зміни в формуванні системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, адаптації її до міжнародних стандартів.

З метою узгодження діючої методики та методології системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору з нормами та вимогами міжнародних стандартів звітності впроваджено в дію національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, методичні рекомендації з обліку основних засобів, нематеріальних активів та новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який набрав чинності з 01.01.2017 р.

Застосування в обліку цих нормативних документів вимагає дослідження механізму відображення господарських операцій, зокрема з руху необоротних активів, наявність яких, як найбільш важливої складової бюджетних установ, є однією з визначальних

умов їх ефективної діяльності. Особливо актуальним є визначення порядку відображення операцій з руху необоротних активів відповідно до нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Питання організації та удосконалення бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ в сучасних умовах є предметом вивчення багатьох вітчизняних вчених, серед яких П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, Р. Т. Джога, О. В. Коба, С. В. Свірко, О. О. Чечуліна, С. О. Шевченко, М. В. Яцко та ін. Але потребує подальшого роз'яснення застосування Плану рахунків в державному секторі.

Метою статті є висвітлення теоретико-практичних аспектів удосконалення обліку необоротних активів суб'єктами державного сектору в умовах адаптації до змін чинного законодавства.

До необоротних активів відносяться матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать бюджетній установі та забезпечують її функціонування, строк корисної експлуатації яких, як очікується, становить більше одного року. До складу необоротних активів бюджетних установ відносяться основні засоби,

інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи.

Для обліку необоротних активів в новому Плані рахунків застосовуються рахунки класу 1 «Нефінансові активи», до яких передбачені субрахунки для розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів. При цьому назви субрахунків однакові, а коди субрахунків відрізняються лише однією третьою цифрою (1 – для розпорядників бюджетних коштів та 2 – для державних цільових фондів) [7].

Найважливішим фактором при визначенні рахунка для обліку необоротних активів являється строк корисного використання. Інший визначальний фактор – вартість об'єкта необоротного активу за одиницю (комплект) без ПДВ. Відповідно до вимог Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [7] для обліку необоротних активів бюджетна установа може застосовувати наступні рахунки (табл. 1):

Розглянемо зміни в обліку необоротних активів на прикладі основних засобів. Відповідно до НП(С)БО 121 первісною вартістю основних засобів є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних чи юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку [6].

При цьому з впровадженням в дію НП(С)БО 121 «Основні засоби» суттєво змінився склад вартості придбання за плату (табл. 2).

Видатки на придбання або створення власними силами активів, віднесених до основних засобів, або інших необоротних матеріальних активів, здійснюється за кодами економічної класифікації видатків (КЕКВ) 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового використання», оплата транспортних послуг (за умови, якщо вартість таких послуг не передбачена договором на придбання основних засобів та не включена до вартості таких об'єктів) здійснюють за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)», а сума ПДВ, включена до вартості товарів, робіт, послуг, оплачується за тим КЕКВ, за яким здійснюється основний платіж, або за КЕКВ 2800 «Інші поточні видатки», якщо сплата податку відноситься до податкового кредиту платника ПДВ [1].

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення з 01 січня 2017 року бюджетні установи застосовують окремий субрахунок, на якому ведуть облік коштів, передбачених для придбання, модернізації, реконструкції, реставрації тощо основних засобів та інших необоротних активів. Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі для цього передбачений новий рахунок 54 «Цільове фінансування», який має субрахунки:

- 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;
- 5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів» [7].

За кредитом цього рахунку відображають отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення бюджетних асигнувань цільового фінансування суми поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта основних засобів згідно з НП(С)БОДС 121. За дебетом рахунку відображають зменшення цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, на суму внесе-

Таблиця 1

**Характеристика рахунків для обліку необоротних активів**

Номер рахунку	Найменування рахунку	Характеристика об'єктів необоротних активів	
		Вартість об'єктів	Строк корисного використання
10	Основні засоби	Вартість придбання без ПДВ не менше 6000 грн за одиницю (комплект)	Більше одного року
11	Інші необоротні матеріальні активи	Менше 6000 грн без ПДВ за одиницю (комплект)	
12	Нематеріальні активи	Незалежно від вартості	

ного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів.

Для обліку грошових коштів, які знаходяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки», на якому відображають суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами. Тому для розмежування надходжень Коба О. В. пропонує відкривати для нього аналітичні рахунки за загальним та спеціальним фондами [2].

Всі витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів слід обліковувати на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», за дебетом якого відображають збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів, а за кредитом – зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо).

На цьому субрахунку, як і раніше, накопичують витрати на придбання або створення

необоротних активів, тобто ті витрати, які установа включає до первісної вартості об'єктів основних засобів згідно НП(С)БО 121 [6] та Методичних рекомендацій з обліку основних засобів [3]. До 2017 року бюджетні установи при понесенні витрат на придбання, виготовлення власними силами необоротних активів та за виконаними будівельно – монтажними роботами з капітального будівництва, добудови, поліпшення об'єктів необоротних активів, які на дату балансу не введені в експлуатацію, одночасно створювали фонд у незавершеному капітальному будівництві на однойменному субрахунку 402. При створенні такого фонду на суму фактичних видатків здійснювали бухгалтерський запис за дебетом субрахунків 801, 802, 811-813 та кредитом субрахунку 402 (другий запис). Починаючи з 2017 року таку операцію бюджетні установи не проводять.

При введенні об'єктів необоротних активів в експлуатацію всі видатки, накопичені на рахунку 13 «Капітальні інвестиції» списують в дебет рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» з одночасним складанням акту введення в

Таблиця 2

**Складові первісної вартості основних засобів, придбаних за плату**

№	Показник	До 01.01.2015 р.			З 01.01.2015 р.			Наказ МФУ від 23.07.15 р. №664		
		Первісна вартість	Фактичні видатки	Податковий кредит	Первісна вартість	Фактичні видатки	Податковий кредит	Первісна вартість	Фактичні видатки	Податковий кредит
1	Вартість придбання (створення) без ПДВ	X			X			X		
2	Вартість транспортування, установки, налагодження		X		X			X		
3	Сума ПДВ (установа не являється платником ПДВ)		X		X			X		
4	Сума ПДВ (установа являється платником ПДВ)			X			X			X
5	Списана сума копійок		X			X		Не списуються		

експлуатацію основних засобів. При цьому здійснюють другий запис на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів за дебетом рахунку 54 «Цільове фінансування» та кредитом рахунку 51 «Внесений капітал».

Тобто, під час введення об'єктів основних засобів в експлуатацію, їх вартість не відноситься на фактичні видатки, як це було раніше. З 01 січня 2017 року вартість введених в експлуатацію необоротних активів відноситься на фактичні видатки (дебет субрахунку 8014 «Амортизація») протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) (кредит субрахунків 14-11 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»). За кредитом зазначених субрахунків відображається також коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці та визнання втрат від зменшення корисності об'єктів, а за дебетом – коригування при уцінці, відображення економічних вигод від відновлення корисності.

Наприкінці звітного періоду під час закриття рахунків витрат сума нарахованої протягом звітного періоду амортизації (кредит субрахунку 8014 «Амортизація») списується на фінансові результати виконання кошторису (дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»).

Для суб'єктів державного сектора встановлені обмеження і дозволене використання лише прямолінійного метода нарахування амортизації. На думку М. В. Яцик це, 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) [9].

Вибуття основних засобів передбачає списання залишкової вартості (дебет субрахунку 8411 «Інші витрати за обмінними операціями» кредит субрахунку 10 «Основні засоби»), суми накопиченого зносу (дебет субрахунку 1411 «Знос основних засобів» кредит субрахунку 10 «Основні засоби»),

витрат, пов'язаних з вибуттям чи списанням об'єкта, та оприбуткування отриманих внаслідок списання матеріальних цінностей. Такі оприбутковані матеріали, отримані від ліквідації та розбирання необоротних активів, які залишені для ремонту та інших потреб установи, визнають доходом спеціального фонду суб'єкта державного сектору. Облік таких доходів ведеться на субрахунку 7211 «Дохід від реалізації активів», при цьому до органів Казначейства установі слід подати Довідку про надходження в натуральній формі.

У системі накопичувальних реєстрів придбання необоротних активів відображається у меморіальних ордерах № 4 «Накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими дебіторами», № 6 «Накопичувальна відомість щодо розрахунків з іншими кредиторами», № 8 «Накопичувальна відомість розрахунків з підзвітними особами» [5], які пристосовані до старого Плану рахунків бюджетних установ, що суттєво ускладнює роботу бухгалтерів. З метою усунення зазначених невідповідностей міністерством фінансів України підготовлено проект Порядку складання форм меморіальних ордерів суб'єктів державного сектору, який застосовується при складанні форм меморіальних ордерів розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, при цьому терміни, що зазначені в Порядку, застосовуються у значеннях, визначених Бюджетним кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі [8].

Таким чином, бухгалтерський облік необоротних активів у 2017 році зазнав суттєвих змін у зв'язку з набранням чинності Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. У зв'язку з цим було б доцільним розробити Методичні рекомендації щодо обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком необоротних активів суб'єктами державного сектору, а також затвердити та впровадити в дію порядок складання форм меморіальних ордерів суб'єктів державного сектору.

### Список використаних джерел

1. Економічна класифікація видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 26.12.2011 р. № 1738, зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
2. Коба О. В., Федоренко С. Ю., Чубчик О. О. Відображення операцій з руху основних засобів бюджетних установ у відповідності з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі / О. В. Коба // Науковий вісник Херсонського державного університету. — Випуск 23. — Частина 3. — 2017. — С. 131—134.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>.
4. Наказ МФУ «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 23.07.15 р. №664 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0963-15>.
5. Наказ Державного казначейства України «Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання» від 27.07.2000 №68 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 12.10.2010 р. № 1202, зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1260-1202a.html>.
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31.12.2013 р. № 1203, зі змінами [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
8. Проект наказу МФУ «Про затвердження Порядку складання форм меморіальних ордерів суб'єктів державного сектору» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT3102.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT3102.html).
9. Яцко М. В., Яцко Л. Б. Бухгалтерський облік амортизації основних засобів суб'єктів державного сектору в умовах трансформації бюджетних процесів в Україні / М. В. Яцко // Науковий вісник Ужгородського університету. — Серія «Економіка». — Випуск 1 (45). — 2015. — С. 140—142 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/.../45\\_2\\_140-142\\_Яцко.pdf](http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/.../45_2_140-142_Яцко.pdf).

## References

1. Ekonomichna klasyfikatsiia vydatkiv biudzhetu, zatverdzhena nakazom MFU vid 26.12.2011 r. № 1738, zi zminamy [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>.
2. Koba O. V., Fedorenko S. Iu., Chubchuk O. O. Vidobrazhennia operatsii z rukhu osnovnykh zasobiv biudzhethnykh ustanov u vidpovidnosti z Planom rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori / O. V. Koba // Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. — Vypusk 23. — Chastyna 3. — 2017. — S. 131—134.
3. Metodichni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv subiektiv derzhavnogo sektoru, zatverdzeni nakazom MFU vid 23.01.2015 r. № 11 [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>.
4. Nakaz MFU «Pro zatverdzhennia Zmin do deiakykh normatyvno-pravovykh aktiv Ministerstva finansiv Ukrainy z bukhhalterskoho obliku» vid 23.07.15 r. №664 [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0963-15>.
5. Nakaz Derzhavnogo kaznacheistva Ukrainy «Pro zatverdzhennia Instruksii pro formy memorialnykh orderiv biudzhethnykh ustanov ta poriadok yikh skladannia» vid 27.07.2000 № 68 [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>.
6. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasoby», zatverdzhene nakazom MFU vid 12.10.2010 r. № 1202, zi zminamy [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/1260-1202a.html>.
7. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori, zatverd-zhenyi nakazom MFU vid 31.12.2013 r. № 1203, zi zminamy [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
8. Proekt nakazu MFU «Pro zatverdzhennia Poriadku skladannia form memorialnykh orderiv subiektiv derzhavnogo sektoru» [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/NT3102.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT3102.html).
9. Iatsko M. V., Yatsko L. B. Bukhhalterskyi oblik amortyzatsii osnovnykh zasobiv subiektiv derzhavnogo sektoru v umovakh transformatsii biudzhethnykh protsesiv v Ukraini / M. V. Yatsko // Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. — Serii «Ekononika». — Vypusk 1(45). — 2015. — S. 140—142 [Elektroni resurs]. — Rezhym dostupu: [www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/.../45\\_2\\_140-142\\_Yatsko.pdf](http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/.../45_2_140-142_Yatsko.pdf).

### **Людмила Микрюкова, Елена Млинцова. Адаптация учета необоротных активов субъектов государственного сектора с учетом изменений действующего законодательства**

*В статье рассмотрены ключевые проблемы адаптации учета необоротных активов в бюджетных учреждениях к изменениям, которые произошли с момента внедрения Плана счетов бухгалтерского учета субъектов государственного сектора. Проанализированы изменения методологии учета отдельных операций по поступлению, движению необоротных активов, начисление амортизации, обусловленные введением в действие нового Плана счетов.*

*Ключевые слова: бюджетное учреждение, субъекты государственного сектора, внеоборотные активы, НП (С) БУ 121, план счетов.*

### **Mikryukova L., Mlntsova E. Adaptation of accounting of non-current assets of public sector subjects to changes of likelihood legislation**

*The article deals with the key problems of the adaptation of the accounting of non-current assets in budgetary institutions to the changes that have taken place since the introduction of the Public Accountancy Account for public sector entities. The changes in the methodology of accounting for certain operations related to the receipt, movement of non-current assets, accrual of their depreciation, which are due to the introduction of the new Account Schedule, are analyzed.*

*Key words: budgetary institution, public sector entities, non-current assets.*

Стаття надійшла до редколегії 10.11.2017