

УДК 332.012.332:657

Т. В. Канева, к.е.н., доцент,
Київський національний торговельно-економічний університет,
м. Київ
С. О. Шевченко, к.е.н., доцент,
Київський національний торговельно-економічний університет,
м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ АМОРТИЗАЦІЇ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація

Досліджено сутність амортизаційної політики установ державного сектору та нормативне регламентування обліку нарахування амортизації. Проаналізовано напрацювання сучасних науковців щодо нарахування зносу та амортизації необоротних активів установ державного сектору загалом та у розрізі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Доведено, що з набуттям чинності Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору суттєво змінились підходи до процесу відображення зношуваності необоротних активів. Розглянуто визначення зносу необоротних активів бюджетних установ та його відмінність від зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва. Проаналізовано поняття амортизації необоротних активів суб'єктів державного сектору, порядок і правила його нарахування, документальне оформлення та особливості обліку.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, амортизація, знос, строк корисного використання, ліквідаційна вартість.

Т. В. Канева, к.э.н., доцент,
Киевский национальный торгово-экономический университет,
г. Киев
С. А. Шевченко, к.э.н., доцент,
Киевский национальный торгово-экономический университет,
г. Киев

ОСОБЕННОСТИ АМОРТИЗАЦИИ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ УЧРЕЖДЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Аннотация

Исследована сущность амортизационной политики бюджетных учреждений и нормативное регламентирование учета начисления амортизации. Приведены подходы современных ученых относительно начисления износа и амортизации необоротных активов бюджетных учреждений в целом и в разрезе основных средств, других необоротных материальных активов и нематериальных активов. Доказано, что с вступлением в силу Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета государственного сектора существенно изменились подходы к процессу отображения износа основных средств. Рассмотрены определения износа необоротных активов бюджетных учреждений и его отличие от износа необоротных активов отраслей материального производства. Проанализировано понятие амортизации необоротных активов субъектов государственного сектора, порядок и правила его начисления, документальное оформление и особенности учета.

Ключевые слова: необоротные активы, основные средства, другие необоротные материальные активы, нематериальные активы, амортизация, износ, срок полезного использования, ликвидационная стоимость.

Постановка проблеми. На сьогодні в обліково-економічному середовищі нашої держави відбуваються активні трансформаційні процеси, котрі торкнулися й організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

Основу трансформаційних процесів облікових операцій в державному секторі

становить впровадження Національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку державного сектора (далі – НП(С)БОДС).

У процесі своєї діяльності кожна установа, організація використовує необоротні активи. Необоротні активи, що перебувають на балансі в установі та активно експлуатуються, можуть зношуватися, старіти морально чи втрачати потужність. Даний процес спричиняється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також моральним зносом. Отже, знос поділяється на фізичний (матеріальне спрацювання об'єкта) та моральний, який відображає старіння необоротних активів на фоні розвитку виробництва нових, більш ефективних аналогів. Нарахування морального зносу у вартісному вираженні у бухгалтерському обліку не передбачено.

Бухгалтерський облік в установах державного сектору є організаційно відокремленим від обліку комерційних підприємств і потребує застосування окремих підходів до його вивчення. Зокрема, це стосується і розгляду питань, пов'язаних з обліком необоротних активів бюджетних установ, а саме порядку нарахування амортизації.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням проблематики сутності амортизації, нарахування та обліку зносу в установах державного сектору займалися такі науковці, як: П. Й. Атамас, Р. Т. Джога, С. О. Левицька, С. В. Свірко, Т. В. Черкашина та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних вчених, слід відзначити існування низки невирішених питань та дискусійних положень.

Метою статті є вивчення порядку нарахування зносу та амортизації необоротних активів. Для досягнення поставленої мети використано методи логічного узагальнення, синтезу та аналізу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі здійснення економічних перетворень в Україні з'явилися нові вимоги й проблеми щодо організації обліку. Перш за все це тісно пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку в державному секторі.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» внесені 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 внаслідок минулих подій і використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Таке тлумачення активів в обліку державного сектору з'явилося вперше.

Як вже зазначалося вище, у наш час облік необоротних активів регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» [4]. В той же час в жодному з цих документів не дано визначення необоротних активів.

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

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

Однією з нагальних проблем бухгалтерського обліку необоротних активів є питання нарахування амортизації та їх зносу. Для суб'єктів державного сектору дане питання набуло гострої актуальності не так давно. У попередніх нормативно-правових документах для бюджетних установ передбачалось нарахування тільки зносу, але із запровадженням НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» встановлено нарахування амортизації.

Перш за все це пов'язано з тим, що нарахування зносу на необоротні активи бюджетних установ не носило на меті створення резерву для відновлення необоротних активів. Суми нарахованого зносу відображали зменшення вартості активів та відповідно суми фондів у необоротних активах. Нарухування зносу на необоротні активи бюджетних установ здійснювалося в останній робочий день грудня за повну кількість місяців експлуатації об'єкта. За економічною сутністю суми нарахованого зносу були показником того, за який час необоротний актив втратить свою вартість і буде відповідати строку фізичного зношення.

На думку Р. Т. Джого, поняття зносу необоротних активів бюджетних установ не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального виробництва, оскільки в бюджетних установах не здійснюється перенесення вартості на результати праці (не нараховується амортизація). Вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх споживчої вартості [2, с.158].

Погоджуємось з думкою Н. Г. Виговської 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 [1, с. 14].

Вважаємо, знос в установах державного сектору – це поступова втрата вартості необоротного активу в процесі його експлуатації.

Як зазначає С. В. Свірко, у міжнародній практиці відсутні якісь вагомі розбіжності між обліковою методикою установ державного та недержавного секторів, а це означає, що згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності державного сектору 17, під амортизацією слід розуміти систематичний розподіл вартості активу протягом терміну корисної експлуатації (при цьому сума амортизаційних відрахувань класифікується як витрати), тобто на необоротні активи бюджетних установ нараховується амортизація. Даний процес покликаний для адекватного відображення в обліку у вигляді зменшення балансової вартості необоротних активів шляхом нарахування витрат на амортизацію.

У міжнародній практиці нарахування зносу необоротних активів бюджетних установ співпадає з методикою, що використовується недержавними організаціями, тобто застосовуються прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод тощо [7, с.276].

Як встановлено НП(С)БОДС 121, під амортизацією основних засобів у бюджетних установах мається на увазі систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка амортизується, протягом строку його корисного використання (експлуатації). Тобто протягом строку експлуатації об'єкта основних засобів його вартість рівномірно списується (розподіляється). Для цього установа державного сектору має щороку вартість основного засобу знизити на одну й ту саму величину річної суми зносу [4].

На нашу думку, визначення амортизації необоротних активів суб'єктів державного сектору може бути сформульовано таким визначенням: амортизація необоротних активів – це процес цілеспрямованого контролю ефективності введення в експлуатацію, цільового використання та збереження об'єктів через систематичний розподіл первісної вартості з безпосереднім урахуванням терміну корисного використання.

При встановленні терміну корисного використання враховуються наступні чинники:

- очікуване використання суб'єктом державного сектору, яке оцінюють, виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта, якості сервісного обслуговування;
- моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом;
- правові або подібні обмеження на використання об'єкта необоротних активів.

Установлення строків корисного використання об'єктів, які відрізняються від законодавчо визначених, обов'язково має знайти своє відображення у наказі про облікову політику установи.

НП(С)БОДС визначено, що об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Таку вартість визначає комісія установи під час введення об'єкта необоротних активів в експлуатацію. Але на момент зарахування такого об'єкта на баланс установи достовірно визначити вартість, за якою його можливо реалізувати після закінчення строку служби, практично неможливо. В п. 1 розділу V Методичних рекомендацій з обліку основних засобів передбачено можливість установлення ліквідаційної вартості на рівні нуля. Інакше кажучи, визначення ліквідаційної вартості є не обов'язком, а правом установ. В той же час, слід зазначити, що для об'єктів, строк експлуатації яких минув, але котрі продовжують використовуватися, визначення ліквідаційної вартості є обов'язковим [3].

Розпочинати нарахування амортизації необхідно з місяця, наступного за місяцем введення відповідного об'єкта в експлуатацію. А припиняти нарахування амортизації – починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття такого об'єкта необоротних активів. Поряд із цим нарахування амортизації може тимчасово призупинятися, зокрема, на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Для документального оформлення нарахування амортизації на необоротні активи в бюджетних установах призначені Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів); Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів. Типові форми цих документів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р №818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [6].

Змін зазнало також і відображення в обліку амортизаційного процесу. У діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку державного сектору для відображення в бухгалтерському обліку нарахованої амортизації передбачені такі рахунки (субрахунки):

1) 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», який має такі субрахунки залежно від виду необоротних активів:

- 1411 «Знос основних засобів»;
- 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 1414 «Знос інвестиційної нерухомості»;
- 1415 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;

2) 8014, 8114 «Амортизація».

У таблиці 1 наведена типова кореспонденція рахунків з обліку нарахування амортизації (зносу) необоротних активів установ державного сектору.

Таблиця 1

Типова кореспонденція з обліку нарахування амортизації (зносу) необоротних активів установ державного сектору

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків			
		До 01.01.2017 р.		З 01.01.2017 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію (знос) на необоротні активи	841, 401	131,132,133, 841	8014, 8114	1411, 1412, 1414

У Плані рахунків немає субрахунків для відображення фонду в основних засобах, інших необоротних активів (колишні субрахунки за старим Планом рахунків 401 «Фонду необоротних активах за їх видами», 402 «Фонду незавершеному капітальному будівництві»). Замість цього в Плані рахунків для обліку формування капіталу установи державного сектору використовують субрахунок 5111 «Внесений капітал» [5].

Висновки. Вивчивши нормативно-правове забезпечення та проаналізувавши практичну діяльність установ державного сектору, ми дійшли висновку, що з запровадженням в дію національних положень стандартів бухгалтерського обліку державного сектору, які регламентують облік необоротних активів, багато дискусійних питань знайшли своє вирішення. Необоротні активи виступають важливим об'єктом господарського процесу установи, а амортизація – засобом їх ефективного та правомірного використання.

Розроблені та затверджені на законодавчому рівні спеціальні форми первинних документів для обліку необоротних активів і для нарахування амортизації, зокрема, стали основою для вироблення сучасних підходів до якісного контролю за процесом зношення та раціональним використанням необоротних активів в установах державного сектору.

Список використаних джерел:

1. 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.
2. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах/ Джога Р.Т.: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 250 с.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затв. наказом МФУ №11 від 23.01.2015р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.
4. Про затвердження національних положень стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі, затв. наказом МФУ №1202 від 12.10.2010р. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.

5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

6. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 року № 818– [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

7. Свірко С.В. Необоротні активи бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз / Свірко С.В.// Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні. — спецвип. 15/ч.2. — Л. : Інтереко, 2005. – С.270 - 277.

8. Черкашина Т.В. Амортизація і знос: особливості нарахування у бюджетних установах [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/185.pdf>

Tatiana Kanieva,

PhD, Associate Professor,

Kyiv National University of Trade and Economics,

Kyiv

Svitlana Shevchenko,

PhD, Associate Professor,

Kyiv National University of Trade and Economics,

Kyiv

FEATURES OF DEPRECIATION OF FIXED ASSETS PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS

Summary

Essence of politics depreciation of budget state institutions and normative regulation of account of charges depreciation are investigated. The approaches of modern scientists regarding the depreciation and amortization of non-current assets of budgetary institutions as a whole and in terms of fixed assets, other non-current tangible assets and intangible assets are given. It is proved that with the entry into force of the National regulation (standards) of accounting in state sector approaches to the process of depreciation of fixed assets have been significantly changed. The definitions of depreciation of non-current assets of budget state institutions and its difference from depreciation of non-current assets of the branches of material production are considered. The concept of non-current assets of public sector entities amortization, the procedure and rules for its accrual, formal documentation and accounting features are analyzed.

Keywords: non-current assets, fixed assets and other non-current assets, intangible assets, amortization, depreciation, validity term, liquidation value.

References:

1. Vyhovs'ka N.H. Udoskonalennia obliku amortyzatsii: stan, problemy, perspektyvy: avtoref. dys. . k. e. n.: spets. 08.06.04 / N.H. Vyhovs'ka; Kyivs'kyj nats. ekon. un-t. – Kyiv, 1999. – 20 s.

2. Dzhoha R.T. Bukhhalters'kyj oblik u biudzhethnykh ustanovakh/ Dzhoha R.T.: Navchal'nyj posibnyk. — K.: KNEU, 2001. — 250 s.

3. Metodychni rekomendatsii z bukhhalters'koho obliku dlia sub'iektiv derzhavnogo sektoru, zatv. nakazom MFU №11 vid 23.01.2015r. – [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.

4. Pro zatverdzhennia natsional'nykh polozhen' standartiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori, zatv. nakazom MFU №1202 vid 12.10.2010r. – [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=83023.

5. Pro zatverdzhennia Planu rakhunkiv bukhhalters'koho obliku v derzhavnomu sektori: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 31.12.2013 roku № 1203 – [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

6. Pro zatverdzhennia typovykh form z obliku ta spysannia osnovnykh zasobiv sub'iektamy derzhavnogo sektoru ta poriadku ikh skladannia: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 13.09.2016 roku № 818– [Elektronnyj resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

7. Svirko S.V. Neoborotni aktyvy biudzhetykh ustanov v vitchyznaniij ta mizhnarodnij oblikovij praktytsi: kharakterystyka ta porivnial'nyj analiz / Svirko S.V.// Oblikovo-analitychni systemy sub'iektiv hospodars'koi diial'nosti v Ukraini. — spetsvyp. 15/ch.2. — L. : Intereko, 2005. — S.270 - 277.

8. Cherkashyna T.V. Amortyzatsiia i znos: osoblyvosti narakhuvannia u biudzhetykh ustanovakh [Elektronnyj resurs] / Rezhym dostupu do resursu: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/185.pdf>



УДК 657.1

А. Л. Романчук, к.е.н., доцент,
Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ: ВІДОМЧІ ТА ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ

Анотація

У статті розкрито відомчі та галузеві особливості споживчої кооперації України, які проявляються не тільки в їх діяльності, але й облікових роботах. Обґрунтовано велику роль кооперативних підприємств для національної економіки країни. На базі статистичних даних визначено стан споживчої кооперації та існуючі прогалини. Автором зроблено акцент на організаційних та методичних особливостях «кооперативного» обліку. Особлива увага приділена розкриттю змісту книжно-журнальної форми обліку, що притаманна виключно для підприємств споживчої кооперації. Серед об'єктів обліку найбільше відомча специфіка кооперації торкнулась основних засобів, власного капіталу та внутрішньогосподарських розрахунків, про які зазначено у статті. Автором висвітлено систему внутрівідомчої звітності, що розроблена Укоопспілкою та використовується виключно кооперативними товариствами і організаціями. За результатами проведених досліджень підбито підсумки щодо найголовніших особливостей в бухгалтерському обліку кооперативних об'єднань, визначено існуючі прогалини та сформовано рекомендації щодо їх усунення.

Ключові слова: споживча кооперація, бухгалтерський облік, книжно-журнальна форма обліку, відомчі особливості, внутрішньогосподарська (внутрісистемна) звітність, подільне майно, неподільне майно, пайовий капітал, кооперативне підприємство.

А. Л. Романчук, к.э.н., доцент,
Черновицкий торгово-экономический институт КНТЭУ,
г. Черновцы

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ: ВЕДОМСТВЕННЫЕ И ОТРАСЛЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ

Аннотация

В статье раскрыты ведомственные и отраслевые особенности потребительской кооперации Украины, которые проявляются не только в их деятельности, но и учетных работах. Обоснована роль кооперативных предприятий для национальной экономики страны. На базе статистических данных определено состояние потребительской кооперации и существующие проблемы. Автором сделан акцент на организационных и методических особенностях «кооперативного» учета. Особое внимание уделено раскрытию содержания книжно-журнальной формы учета, которая присуща исключительно предприятиям потребительской кооперации. Среди объектов учета ведомственная специфика кооперации коснулась основных средств, собственного капитала и внутрихозяйственных расчетов, о которых говорится в статье. Автором освещена система внутриведомственной отчетности, которая разработана Укоопсоюзом и используется исключительно кооперативными обществами и организациями. По результатам проведенных исследований подведены итоги относительно базовых особенностей в бухгалтерском учете кооперативных объединений, определены существующие