

*А. Ю. Беженар*

*аспірантка кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
м. Київ, Україна*

## **ЗНОС ТА АМОРТИЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

***Анотація.** Співставлено складові методу нарахування зносу та амортизації основних засобів у бюджетній установі. Доведено безпідставність ототожнення поняття амортизації та зносу необоротних активів бюджетних установ. Розглянуто порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з нарахування амортизації суб'єктами державного сектора.*

***Ключові слова:** амортизація, знос, бухгалтерський облік бюджетних установ, основні засоби.*

**Постановка проблеми.** Серед нагальних проблем бухгалтерського обліку необоротних активів – питання нарахування амортизації та їх зносу. Для суб'єктів державного сектора це питання набуло гострої актуальності після запровадження Національних положень стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Сутність амортизації, порядок нарахування та обліку зносу розглянуто у працях вітчизняних вчених та практиків: Касьянкової В.О. [1], Колумбет О.П. [2], Щирської О.В. [3], Черкашина Т.В. [4] та ін. Важливість цього питання підтверджує дослідження проблем теорії і практики обліку амортизації та зносу у дисертаційних роботах багатьох вітчизняних науковців [4; 5]. Суттєвий внесок у теоретичні і практичні аспекти обліку зносу і амортизації, методики нарахування зносу зробили також автори публікацій фахових видань [3; 4].

**Мета статті.** Мета статті полягає у вивченні порядку нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах відповідно до змін, пов'язаних із набуття чинності НП(С)БОДС, узагальненні дискусійні питання, в частині нарахування зносу і амортизації з урахуванням особливостей обліку бюджетних установ.

### **Виклад основного матеріалу дослідження.**

До 2015 року у бюджетних установах знос нараховувався на необоротні активи, які обліковувалися на їх балансі та перебували в експлуатації. Із запровадженням НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» спрямували на практичні питання нарахування амортизації. Об'єктом нарахування зносу визначалася первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів. Нарухування зносу на ці об'єкти не пов'язувалось із формуванням 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 відповідатиме терміну фізичного зношення. Сума нарахованого зносу кожного об'єкта не могла перевищувати 100 % його первісної вартості. Водночас нарахування зносу в розмірі 100 % первісної вартості об'єкта не вважалося підставою для його списання з балансу. Сума нарахованого зносу списувалася з балансу при вибутті основних засобів. Загалом загальна первісна вартість необоротних активів мала дорівнювати сумі фонду в необоротних активах і сумі зносу необоротних активів.

Погляди вчених стосовно сутності поняття амортизації необоротних активів бюджетних установ та зносу ілюструє рис 1.

Логічно визначення амортизації необоротних активів суб'єктів державного сектора сформулювати так: 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.

Амортизація – є процесом систематичного розподілу вартості необоротних активів, що амортизується (первісна мінус ліквідаційна вартість) упродовж строку їх корисного використання (експлуатації) [11].

Нарахована амортизація обліковується на регулюючому рахунку «Накопичена амортизація основних засобів» з одночасним збільшенням витрат. При цьому вибір рахунків витрат залежить від обраного варіанту їх обліку:

1) Якщо облік витрат ведеться за елементами, то нарахування амортизації відображається записом:

Дебет рахунку “Витрати на амортизацію”;

Кредит рахунку “Накопичена амортизація основних засобів”.

2) Якщо облік витрат здійснюється за функціональною ознакою, нарахування амортизації відображається записом:

Д-т рахунку “Виробничі накладні витрати”;

Д-т рахунку “Загальні і адміністративні витрати” та ін;

К-т рахунку “Накопичена амортизація основних засобів”.

Нарахування зносу (амортизації) відображається за кредитом рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – за дебетом цього рахунку.

Зменшення суми раніше нарахованої амортизації можливе в результаті [11]:

1) вибуття необоротних активів у зв’язку з їх реалізацією;

2) внеску в статутний капітал інших підприємств;

3) при безкоштовній передачі;

4) при ліквідації необоротних активів;

5) при списанні у зв’язку з нестачею чи псуванням.

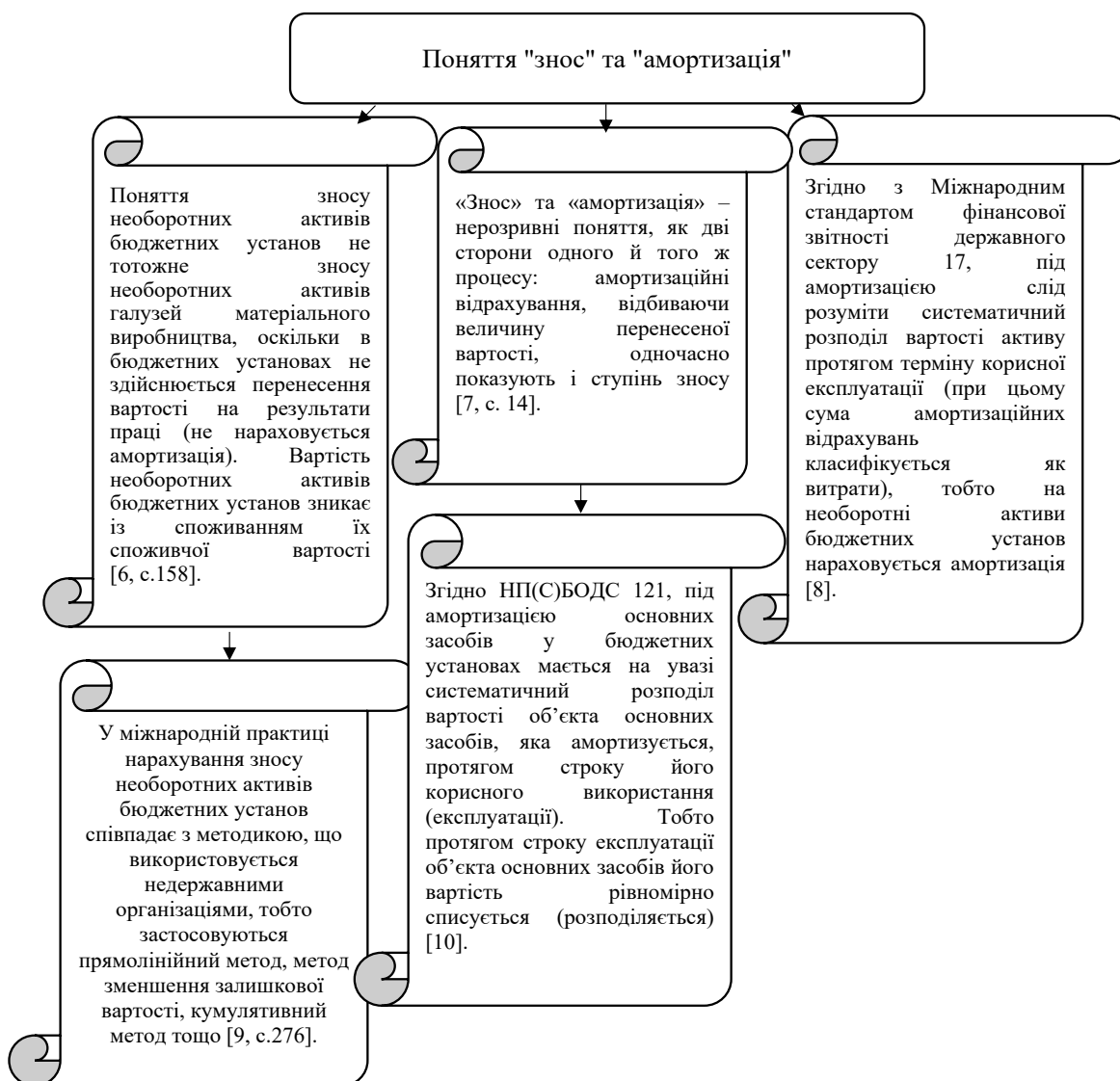


Рис. 1. Сутність поняття амортизації та зносу необоротних активів бюджетних установ

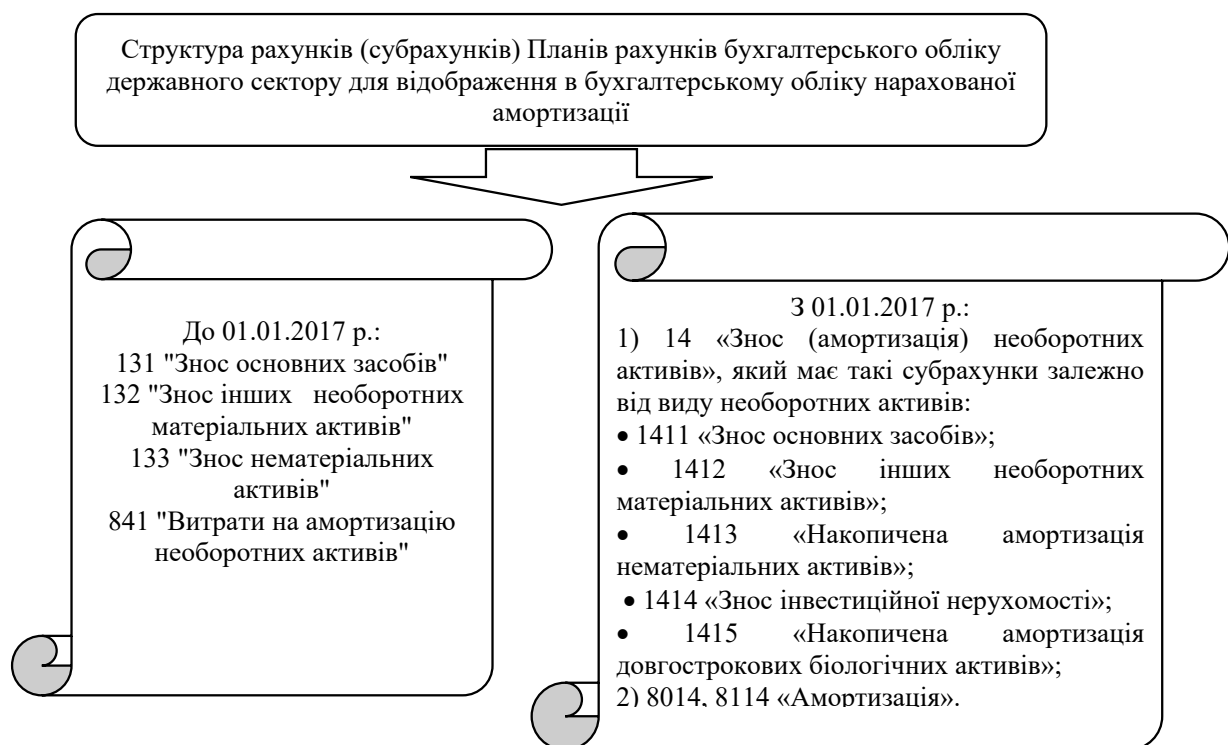
Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться у розрізі видів основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів.

На основі здійснення бухгалтерських проведень сума зносу (амортизації) включається у витрати виробництва, що одночасно фіксується перехід частини вартості засобів з необоротних до складу оборотних коштів. Сума зносу підлягає списанню одночасно зі списанням вартості, що вибув.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на термін його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

З набуттям чинності Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 "Основні засоби" виокремилась низка проблемних питань. Основне з них – порядок і облік нарахування амортизації основних засобів. До 01 січня 2015 року, як відомо, в бюджетних установах на основні засоби нараховувався знос, що і було підставою для списання (ліквідації) основних засобів.

Змін зазнав також і порядок відображення в обліку амортизаційного процесу, особливо в частині структури рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору (рис. 2).



**Рис. 2. Зміни в рахунках для відображення в бухгалтерському обліку нарахованої амортизації суб'єктами державного сектору**

*Джерело: складено автором на основі [12]*

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

На даний час, Планом рахунків не передбачено субрахунків для відображення фонду в основних засобах, інших необоротних активів (субрахунки за попереднім Планом рахунків 401 «Фонд необоротних активів за їх видами», 402 «Фонд незавершеному капітальному будівництві»). Натомість для обліку формування капіталу установи державного сектору використовується субрахунок 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів» [12].

Одиницею обліку основних засобів (одиниця, група, вид) бюджетної установи виступає безпосередньо об'єкт. Комп'ютерна техніка бюджетної установи має обліковуватися як відокремлена система технічно з'єднаних пристроїв різного призначення, які є предметами одного інвентарного об'єкта – комп'ютерного комплексу. З огляду на це, комп'ютерна мишка, клавіатура, монітор, системний блок вважаються

складовими об'єкта основного засобу, які можуть виконувати свої функції лише у складі цього активу. Втім, бюджетна установа може відображати комп'ютерну мишку, клавіатуру у складі запасних частин або у складі малоцінних необоротних матеріальних активів. Заміна комп'ютерної мишки, клавіатури розглядається як ремонт основного засобу, який проводиться з метою відновлення робочого стану комп'ютера. При цьому вартість комп'ютерного комплексу не збільшується, зростають лише фактичні витрати. Заміна значущого компонента – монітора, системного блоку розглядається як поліпшення основного засобу, адже по-перше зростають економічні вигоди від його використання, по-друге збільшується строк його корисного використання. Вартість заміни значущого компонента збільшує первісну вартість об'єкта основного засобу.

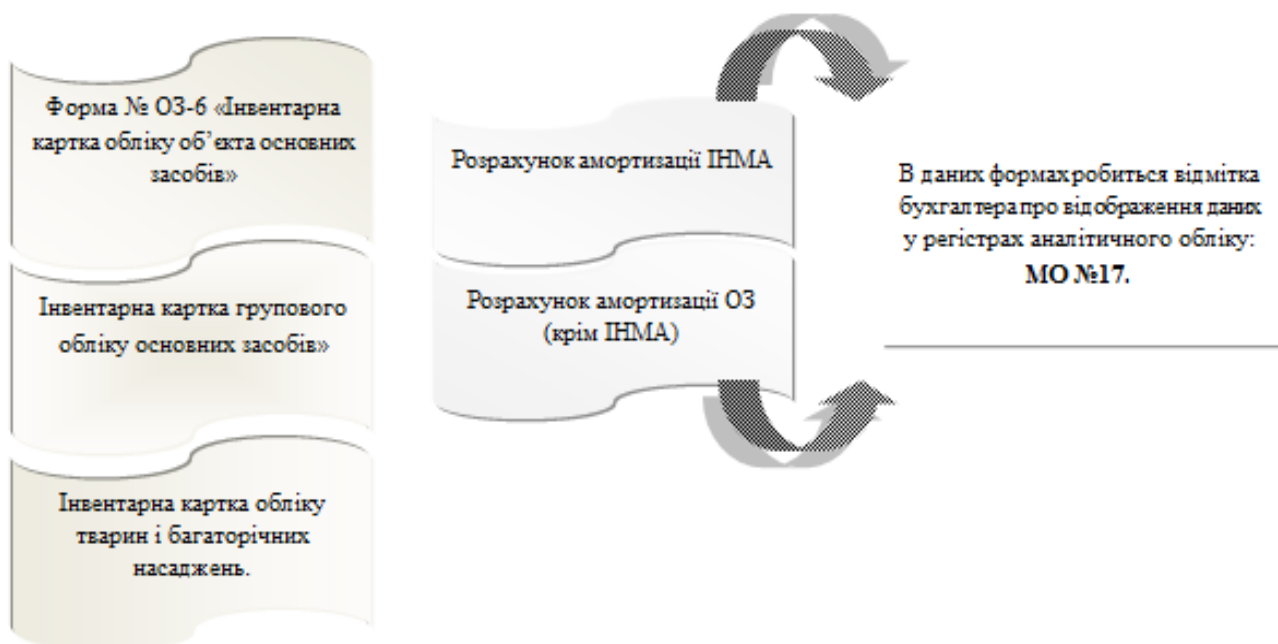
Таблиця 1

**Типова кореспонденція рахунків з обліку нарахування амортизації (знос) необоротних активів установ державного сектору**

№	Зміст операцій	Кореспонденція субрахунків			
		До 01.01.2017 р.		З 01.01.2017 р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію (знос) на необоротні активи	841,	131,132,133,	8014, 8114	1411, 1412, 1414
2	Віднесено на фінансовий результат (відображення фонду) звітного періоду нараховану амортизацію	401	841	5511	8014

Джерело: складено автором на основі [12]

Нарахування амортизації основних засобів бюджетної установи здійснюється на річну дату балансу, тобто не пізніше 31 грудня звітного року, прямолінійним методом протягом терміну використання основного засобу. Для інших необоротних активів використовується метод «50/50». Нарахування амортизації починаючи з другого місяця після місяця в якому цей об'єкт основний засіб почали використовувати в діяльності. Оскільки об'єкти основних засобів обліковують у гривнях з копійками відповідно до наказу Мінфіну від 23.07.2015 р. № 664, сума амортизації також відображається в обліку у гривнях з копійками [13]. Перелік первинних документів, реєстрів аналітичного обліку, призначених для відображення суми амортизації ілюструє рис. 3.



**Рис. 3. Типові форми для відображення суми нарахованої амортизації та суми зносу бюджетних установ**

Джерело: згруповано за інформацією [14]

Через відсутність єдиної класифікації основних засобів, єдиної методики оцінки основних засобів, практики використання міжнародних методів обліку, однакового тлумачення понять бухгалтерського обліку наявні відмінності у підготовці звітності. Розбіжності між НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та МСБОДС 17 «Основні засоби» наведено на рис. 4.

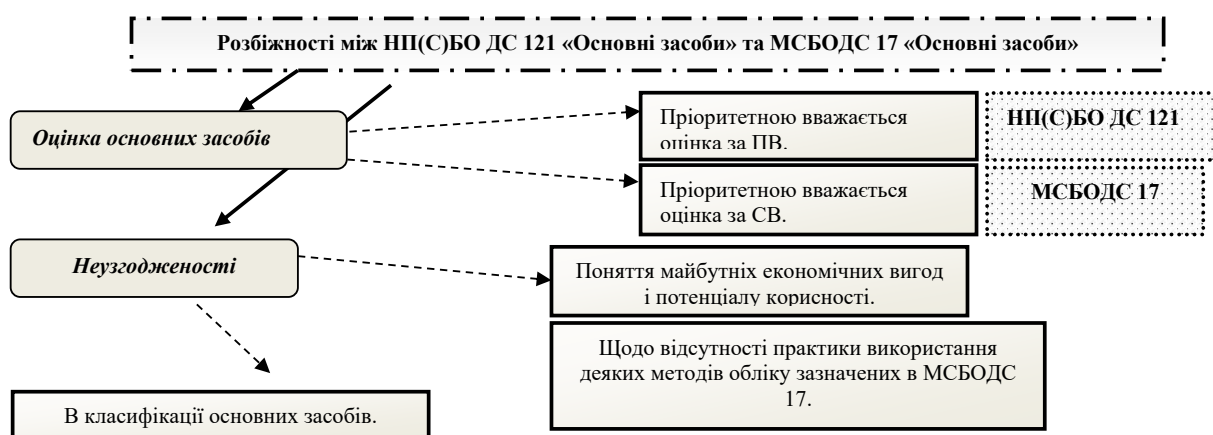


Рис. 4. Розбіжності вітчизняного та зарубіжного законодавства

Джерело: згруповано за інформацією [8]

Відсутність єдиної класифікації основних засобів, єдиної пріоритетної оцінки основних засобів, практики використання міжнародних методів обліку, однакових тлумачень понять бухгалтерського обліку призводить до відмінностей у підготовці звітності.

#### Висновки

Одиницею обліку ОЗ бюджетної установи вважається окремий об'єкт, який позначається власним інвентарним номером. Складові комп'ютерного комплексу (мишка, клавіатура) обліковуються у складі запасних частин або МНМА, але мають спільний з комп'ютером інвентарний номер.

В процесі розгляду типова кореспонденція рахунків з обліку нарахування амортизації (зносу) необоротних активів установ державного сектору, яка діяла до 2015 року та після змін, що відбулися із запровадженням НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Огляд даного матеріалу вказав на невідповідність розрахунку амортизації основних засобів у вітчизняних стандартах. Відповідно до міжнародного законодавства пріоритетною вважається оцінка за справедливою вартістю, а не за первісною вартістю, яка вважається такою в Україні.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Касьянова В.О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку. *Економічний вісник Донбасу*. 2013. № 2. С. 117–122. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd\\_2013\\_2\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd_2013_2_21.pdf) (дата звернення: 09.10.2022).
2. Колумбет О.П. Економічний зміст амортизації необоротних активів та проблеми її нарахування в умовах сталого розвитку. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 1. С. 82–87
3. Щирська О.В. Економічна сутність і бухгалтерське визначення амортизації. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 8. С. 68–74. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape\\_2012\\_8\\_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2012_8_11.pdf) (дата звернення: 09.10.2022).
4. Черкашина Т.В. Проблеми змін в обліку бюджетних установ в умовах запровадження Міжнародних стандартів у державному секторі: [монографія] / за ред. В.Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2014. 461 с.
5. Хома С.В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу: автореф. дис. ... к. е. н.: 08.00.09. Тернопіль, 2008. 20 с.
6. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. *Навчальний посібник*. К.: КНЕУ, 2001. 250 с.
7. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: автореф. дис. ... к. е. н.: 08.06.04. Київський нац. екон. ун-т. Київ, 1999. 20 с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку державного сектору 17 «Основні засоби». URL: [https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart\\_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1\\_17.pdf](https://buhgalter911.com/public/uploads/normativka/Standart_gossektor/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%D0%94%D0%A1_17.pdf) (дата звернення: 09.10.2022).
9. 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.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 р. № 1202 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення: 09.10.2022).
11. Амортизація – 2015: нараховуємо за новими правилами. *Дебет-Кредит Інформаційний бухгалтерський портал*. 2015. URL: <http://www.dt-kt.com/amortizatsiya-2015-narahovuyemo-za-novimipravilami>.
12. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>. (дата звернення: 09.10.2022).
13. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку від 23.07.2015 № 664 / Мінфін України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0963-15#Text> (дата звернення: 09.10.2022).
14. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання від 13.09.2016 № 818 / : Мінфін України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення: 09.10.2022).

***A. Bezhenar. Depreciation and amortization of fixed assets in budgetary institutions – Article.***

***Summary.*** *The components of the method of calculating depreciation and amortization of fixed assets in a budget institution are compared. The groundlessness of equating the concept of amortization and wear and tear of non-current assets of budget institutions has been proven. The procedure for displaying in the accounting of operations for the calculation of depreciation by public sector entities has been considered.*

***Key words:*** *depreciation, depreciation, accounting of budget institutions, fixed assets.*