

Коба О.В.

кандидат технічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту

Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

Федоренко С.Ю.

студентка групи 401-ЕО

Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

Чубчик О.О.

студентка групи 401-ЕО

Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У ВІДПОВІДНОСТІ З ПЛАНОМ РАХУНКІВ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ**

В статті розглянуто порядок відображення в обліку бюджетних установ руху основних засобів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Представлена кореспонденція рахунків за операціями надходження, вибуття, нарахування амортизації основних засобів. Проаналізовані зміни методології обліку окремих операцій, що відбулися у зв'язку з введенням в дію Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ключові слова: бюджетна установа, суб'єкт державного сектора, основні засоби, план рахунків, кореспонденція рахунків.

**Коба Е.В., Федоренко С.Ю., Чубчик О.А. ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ
ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В
СООТВЕТСТВИИ С ПЛАНОМ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В
ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ.**

В статье рассмотрен порядок отражения в учете бюджетных организаций движения основных средств согласно Плану счетов бухгалтерского учета в государственном секторе. Представлена корреспонденция счетов по операциям поступления, выбытия, начисления амортизации основных средств. Проанализированы изменения в методологии учета отдельных операций, произошедшие в связи с введением в действие Плана счетов бухгалтерского учета в государственном секторе.

Ключевые слова: бюджетная организация, субъект государственного сектора, основные средства, план счетов, корреспонденция счетов.

Koba E., Fedorenko S., Chubchik O. REFLECTION OF OPERATIONS OF MOVEMENT OF FIXED ASSETS OF BUDGETARY ORGANIZATIONS IN ACCORDANCE WITH THE CHART OF ACCOUNTS IN THE PUBLIC SECTOR.

The article considers the procedure for recording the movement of fixed assets in the account of budgetary organizations in accordance with the Chart of Accounts in the Public Sector. Correspondence of accounts on operations of receipt, disposal, accrual of depreciation of fixed assets is presented. Changes in the accounting methodology of individual transactions that occurred in connection with the implementation of the Plan of Accounts in the Public Sector were analyzed.

Keywords: Budgetary organization, public sector entity, fixed assets, chart of accounts, correspondence of accounts.

Постановка проблеми. Сучасний етап функціонування бюджетної системи України – це етап реформування і впровадження в дію нової нормативно-правової бази, що відповідає умовам інтеграції України у міжнародну спільноту та її прагненню до уніфікації й модернізації обліку. Він характеризується суттєвими змінами в управлінні соціально-економічними процесами, формуванням нової системи бухгалтерського обліку установ, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів, адаптацією її до міжнародних стандартів.

З метою приведення діючої методики та методології вітчизняної системи бухгалтерського обліку бюджетних установ у відповідність до норм та вимог міжнародних стандартів фінансової звітності впроваджено в дію національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, а з 1.01.2017 року введено в дію новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

Застосування в обліку цих нормативних документів вимагає роз'яснення механізму відображення господарських операцій, зокрема з руху основних засобів, наявність яких, як найбільш важливої складової активів, є однією з визначальних умов ефективної діяльності бюджетної установи. В науковій літературі досліджено чимало питань щодо класифікації, оцінки, організації обліку основних засобів відповідно до нової нормативно-правової бази, проте, у зв'язку з впровадженням нового плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [1] актуальним є визначення порядку відображення операцій з їх руху.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ в сучасних умовах є предметом вивчення багатьох вітчизняних вчених, серед яких П.Й. Атамас., Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, В.І. Жук, Т.І. Єфіменко, В.О. Кравченко, С.В. Ловінська, Х.М. Петрук, С.В. Свірко, І.Т. Ткаченко, О.О. Чечуліна, С.О. Шевченко та ін.

Теоретико-методологічні аспекти обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ висвітлені в роботах С.О. Шевченко [2, 3]. В результаті досліджень теорії та практики обліку необоротних активів бюджетних установ охорони здоров'я автором запропоновано проводити оцінку необоротних активів за первісною вартістю із включенням витрат, пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану експлуатації, що дозволяє сформулювати реальну оцінку таких об'єктів. Представлена методика нарахування зносу на необоротні активи за термінами, відсотковими ставками та охопленням об'єктів нарахування у межах головного розпорядника коштів.

Проблеми оцінки та нарахування амортизації необоротних активів бюджетних установ розкрито в роботі І. Гур'євої [4]. Обґрунтовано недоцільність визначення ліквідаційної вартості основних засобів, адже така вартість, встановлена при введенні об'єкта основного засобу в експлуатацію, не відповідатиме реальній вартості коштів та інших активів, які будуть отримані в результаті ліквідації через значну кількість років.

Удосконалення процедури проведення оцінки та переоцінки основних засобів бюджетних установ і нарахування їх зносу обрано за мету досліджень в роботі Н.Й.Родіонової, Л.М.Ременюк [5]. Запропоновано, по-перше, визначати адекватний термін корисного використання об'єкта, який би не допускав викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності; по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об'єкт було введено в експлуатацію. На думку авторів, недоцільним є відображення результатів переоцінки основних засобів у складі витрат або доходів звітного періоду, оскільки суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Аналіз проведених досліджень і публікацій свідчить, що в науковій літературі вирішено чимало проблем обліку основних засобів в бюджетних установах, однак потребує роз'яснення застосування плану рахунків в державному секторі для визначення кореспонденції за господарськими операціями.

Метою статті є визначення порядку відображення операцій з руху основних засобів бюджетної установи відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [1].

Виклад основного матеріалу. Облік основних засобів відповідно до нового Плану рахунків [1] та Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку [6] здійснюється на рахунку 10 «Основні засоби», до якого відкриваються два субрахунки:

- 101 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів»;

- 102 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість державних цільових фондів».

До кожного з них відкриваються субрахунки для обліку об'єктів за класифікаційними групами: інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби.

Із впровадженням нового плану рахунків суттєво змінився підхід до обліку операцій з основними засобами. Так, для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема, тих, що спрямовуються на придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо); будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів; придбання фінансових інвестицій, капітальних активів, призначено рахунок 54 «Цільове фінансування». Він має такі субрахунки:

- 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»;

- 5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

За кредитом даного рахунку відображають отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування суми поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта основних засобів згідно з НП(С)БО121 «Основні засоби» [7].

За дебетом рахунку 54 «Цільове фінансування» відображають зменшення цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів на суму внесеного 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». За ним відображають суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами. Для розмежування надходжень варто відкривати до нього аналітичні рахунки за загальним та спеціальним фондами.

Всі витрати на придбання або створення основних засобів за новим планом обліковуються на рахунку 1311«Капітальні інвестиції в основні засоби». За дебетом даного рахунку відображається збільшення таких витрат, за кредитом - їх зменшення.

На відміну від існуючого раніше порядку, з 2017 року бюджетні установи при понесенні витрат на придбання, виготовлення власними силами основних засобів та за виконаними будівельно-монтажними роботами з капітального будівництва (виготовлення, створення), добудови, поліпшення (дообладнання, модернізація) об'єктів, що на дату балансу не введені в експлуатацію, не створюють фонд у незавершеному капітальному будівництві.

Тепер при введенні об'єктів основних засобів в експлуатацію їх вартість не включається до складу фактичних видатків. Це відбувається протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи). В кінці звітної періоду сума нарахованої амортизації списується в порядку закриття рахунків обліку витрат на фінансові результати, а сума поточних витрат, що включається до первісної вартості об'єкта згідно НП(С)БО 121 «Основні засоби» [7] відображається як збільшення фінансування заходів цільового призначення з одночасним виключенням з доходів звітної періоду. Порядок відображення придбання і створення основних засобів бюджетною установою з урахуванням розглянутих особливостей наведено в таблиці 1.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку безоплатного одержання основних засобів залежить від того: є операція з передачі внутрішнім переміщенням в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності чи ні (таблиця 2).

Таблиця 1 – Відображення придбання і створення основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

№ п. п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримано цільове фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення	2311 (2321) «Поточні рахунки в банках», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	54 «Цільове фінансування»
2	Придбано устаткування, що потребує монтажу	1513 (1523) «Будівельні матеріали»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими
3	Відображено суму податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
4	Передано устаткування для монтажу	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби»	1513 (1523) «Будівельні матеріали»
5	Відображено суму придбання, створення (виготовлення) власними силами об'єктів, що не потребують монтажу, а також витрати на будівельно-монтажні, проектні роботи, установку, монтаж, транспортування, налагодження за рахунками підрядників тощо	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби»	2113 (2123) «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги», 6211 (6221) «Розрахунки з
6	Відображено суму податкового кредиту	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	постачальниками та підрядниками»

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
7	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включені до первісної вартості об'єкта основних засобів	70 «Доходи за бюджетними асигнуваннями», 7111 (7121) «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 7211 (7221) «Дохід від реалізації активів», 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів» (7321 «Фінансові доходи державних цільових фондів)	54 «Цільове фінансування»
8	Зараховано об'єкт до складу основних засобів після введення в експлуатацію	10 «Основні засоби»	1311 (1321) «Капітальні інвестиції в основні засоби»
		54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»

Вибуття основних засобів передбачає списання залишкової вартості, суми накопиченого зносу, витрат, пов'язаних з вибуттям чи списанням об'єкта, та оприбуткування отриманих внаслідок списання товарно-матеріальних цінностей (таблиця 3).

Для обліку й узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) основних засобів, призначено рахунок 1411 «Знос основних засобів». За кредитом його відображають нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці та визнання втрат від зменшення корисності об'єктів, а за дебетом - зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті їх списання, її коригування при уцінці, відображення економічних вигод від відновлення корисності.

Таблиця 2 - Відображення безоплатного одержання основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

№ п. п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Безоплатне одержання основних засобів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)			
1	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10 «Основні засоби»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 (6221) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 (6425) «Розрахунки з іншими кредиторами»
		54 «Цільове фінансування»	51 «Внесений капітал»
2	Відображено вартість безоплатно отриманих основних засобів	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»
		2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість», 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2313 «Реєстраційні рахунки»
Внутрішнє переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності			
1	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10 «Основні засоби»	51 «Внесений капітал»
2	Нарахування зносу основних засобів, що отримані безоплатно	8014 (8024), 8114, (8124) «Амортизація»	1411 (1421) «Знос основних засобів»
3	Віднесення до накопичених фінансових результатів первісної вартості основних засобів, що отримані безоплатно	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»(5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)

Таблиця 3 – Відображення вибуття основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

№ п. п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списано суму зносу об'єкта	1411 (1421) «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
2	Списано залишкову вартість об'єкта	8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	10 «Основні засоби»
3	Відображено суму дооцінки об'єкта при його вибутті, якщо на дату вибуття об'єкта субрахунок 5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» має кредитове сальдо	5311 (5321) «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
4	Віднесено до накопичених фінансових результатів первісну вартість основних засобів, які були придбані або безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності, при їх списанні	51 «Внесений капітал»	5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису», (5522 «Накопичені фінансові результати виконання бюджету (кошторису)»)
5	Відображено вартість товарно-матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації та розбирання основних засобів	1513 «Будівельні матеріали», 1514 «Пально-мастильні матеріали», 1515 «Запасні частини», 1516 «Тара», 1517 «Сировина і матеріали», 1518 «Інші виробничі запаси»,	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
		1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 1816 «Інші нефінансові активи»	
		2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2313 «Реєстраційні рахунки»
		2313 «Реєстраційні рахунки»	7211 (7221) «Дохід від реалізації активів»

Суму нарахованої амортизації бюджетні установи відносять на збільшення зносу основних засобів та витрат на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація». За дебетом цих субрахунків здійснюють нарахування амортизації, а за кредитом - її списання на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» при закритті рахунків витрат (таблиця 4).

Таблиця 4 – Відображення нарахування амортизації основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку

№ п. п.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована амортизація основних засобів	8014, 8114 «Амортизація»	1411 (1421) «Знос основних засобів»
2	Списана фінансовий результат сума нарахованої амортизації	5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8014, 8114 «Амортизація»

Висновки і пропозиції. Бухгалтерський облік основних засобів у 2017 році суттєво змінився у зв'язку з введенням в дію Плану рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі. У зв'язку з цим доцільною є

розробка методичних рекомендацій з обліку господарських операцій, пов'язаних з рухом даних об'єктів обліку.

Бібліографічний опис

1. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

2. Шевченко С. О. Облік і контроль необоротних активів бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. екон. наук / С. О. Шевченко. – К.: Центр підготовки навчально- методичних видань КНТЕУ, 2009. – 20 с.

3. Шевченко С. О. Сучасний стан обліку необоротних активів в державному секторі / С.Шевченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – Збірник наук. праць Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. – Вип. 3. - 2015. С. 926-929.

4. Гур'єва І.Н. Проблеми обліку необоротних активів бюджетних установ / І. Гур'єва // Економічний аналіз. - Збірник наук. праць Тернопільського національного економічного університету. - Вип. 10. - Частина 3. – 2012. - С. 157-160.

5. Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів / Н. Радіонова // Ефективна економіка. - № 11. – 2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4548>.

6. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом. Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 № 1202. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.