

*Секція: Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*

**Соловйова Наталія Володимирівна**

*Здобувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних*

*установах та економічного аналізу*

*ДВНЗ «Київський національний економічний університет*

*імені Вадима Гетьмана»*

*м. Київ, Україна*

## **ОБЛІК АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВИТРАТ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ**

Облік і контроль за доходами та видатками головних розпорядників є одним із головних завдань бухгалтерського обліку у державному секторі. Питання методики обліку доходів та видатків бюджетних установ досліджували П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, О.М. Клименко, Т.В. Канєва, М.Р. Лучко, В.І. Лемішовський, Н.М. Позняковська, С.В. Свірко, Н.М. Хорунжак [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 12]. Результати дослідження свідчать про надзвичайно різноманітну тематику публікацій з обліку у бюджетних установах.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектору (далі - НП(С)БОДС) 135 «Витрати» регламентує основні вимоги визначення витрат бюджетних установ. Так, згідно НП(С)БОДС 135 «Витрати» передбачено: якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу їх обсягу (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [9]. З 1 січня 2016 року суб'єкти державного сектору почали визнавати витрати при нарахуванні амортизації таких активів. Методикою обліку активів, що забезпечують одержання економічних вигід суб'єктом державного сектору протягом кількох звітних періодів, чинною до 1 січня 2017 року не передбачалось визнання витрат через систематичний розподіл їх суми, оскільки це призводило до зменшення суми власного капіталу. По суті оновлена методика обліку амортизаційних відрахувань

призвела до викривлення суми фінансового результату. Тому, проблемним аспектом обліку витрат головних розпорядників бюджетних коштів є відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат у вигляді амортизаційних відрахувань, сума яких з початку корисного використання об'єкту є зносом, отже за GFSM 2001 споживанням основного капіталу. Зазначене зумовлює необхідність змін в процедурах їх обліку витрат у частині визнання, у вигляді амортизації.

Для потреб обліку споживання основного капіталу Планом рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі передбачено рахунки з обліку амортизації, зокрема 8014 «Амортизація», 8114 «Амортизація» [8].

Зміна методичних підходів в обліку амортизації призвела до обліковування амортизації на рахунках бухгалтерського обліку витрат, що справило позитивний вплив на можливості управління витратами бюджетних установ та визначення повних витрат звітного періоду. Втім, недоліком такого підходу є те, що методика обліку, яка не передбачає врахування фактичних видатків у момент оприбуткування необоротних активів призводить до розбіжностей у сумі доходів, отриманих розпорядниками у звітному періоді і сумою їх витрат, що, безсумнівно впливає на фінансовий результат, та, потребує оновлення порядку ув'язки показників звітності. Також процедура обліку внесеного капіталу розпорядників бюджетних коштів не передбачає визнання доходів, що цілком слушно і обґрунтовано. Відповідно до оновленого порядку нарахування амортизації та її відображення у складі витрат звітного періоду призводять до збільшення суми витрат без відповідних бюджетних асигнувань, що також - спричинює потребу у зміні традиційного способу ув'язки показників фінансової звітності розпорядників.

Чинною методикою обліку передбачено у складі капіталу розпорядників бюджетних коштів обліковувати первісну вартість необоротних активів у вигляді внесеного капіталу. Це спричинює коригування обсягу власного капіталу за рахунок від'ємного фінансового результату.

Слід окремо зауважити, що за відсутності відхилень в обсягах доходів і витрат за іншими статтями, нарахування амортизації може призвести до перманентно від'ємного фінансового результату протягом років, що призводить до викривлення реального фінансового стану бюджетної установи, повноти виконання нею кошторису, унеможливлення узгодження показників фінансової звітності. Саме тому, доцільно виокремлювати амортизацію при визначенні фінансового результату та повернутися до практики зменшення власного капіталу саме за рахунок впливу обсягу споживання основного капіталу на внесений капітал.

З урахуванням вищевикладеного пропозиції спрямовані на усунення недоліків у відображенні обліку оприбуткування необоротних активів та нарахування їх амортизації у кореспонденції рахунків наведено у табл. 1.

Таблиця 1

**Запропонована типова кореспонденція рахунків господарських операції з нарахування амортизації\***

КЕКВ	Дебет		Кредит	
1	2		3	
Нарахування амортизації необоротних активів				
2300	8014	«Амортизація»	141	«Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів»
	8114	«Амортизація»		
Одночасно зменшуємо внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів на суму нарахованої амортизації*				
-	5111	«Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	8014	«Амортизація»
			8114	«Амортизація»

джерело:\* власна розробка автора

Запропонована методика відображення операцій з нарахування амортизації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку та із застосуванням запропонованого КЕКВ 2300 «Споживання основного капіталу» не тільки спрощує процедуру обліку, а й забезпечує контроль взаємозв'язку між оплатою за придбаними необоротними активами (касові видатки) та оприбуткуванням об'єктів, визначаючи їх як операції з придбання

нефінансових активів без віднесення до складу видатків; дозволяючи обліковувати безпосереднє використання об'єктів необоротних активів у виробництві та визначати реальну вартість виготовленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт у системі головного розпорядника бюджетних коштів з урахуванням реальної участі необоротних активів у цих процесах.

### **Література**

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах: [навч. посібн.] / Атамас П.Й. – К: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.
2. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: навчальний посібник / [Бутинець Ф.Ф., Остапчук Т.П., Шигун М.М., Береза С.Л., Поліщук І.Р.]; за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2004. – 448 с.
3. Джога Р.Т. Облік в бюджетних установах / Джога Р.Т., Сінельник Л.М., Дунаєва М.В.. – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.
4. Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / К: Книга, 2004. – 180 с.
5. Канєва Т.В. Облік доходів і видатків спеціального фонду бюджетних установ: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит", Київ, 2002. – 21 с.
6. Клименко О.М. Питання обліку доходів і видатків місцевих бюджетів / Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, 16-18 жовтня 200 р. / Відповідальний за виконання В.М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
7. Лучко М.Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах: [навчальний посібник] / М.Р. Лучко, Н.М. Хорунжак. – Тернопіль, 2002. – 178

8. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» № <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.05.2012 № 568.
10. Свірко С.В. Реформування обліку бюджетних установ в Україні / Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, 16-18 жовтня 2000 р. / Відповідальний за виконання В.М. Івахненко. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
11. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: [навч. посібник] / К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.
12. Хорунжак Н. М. Облік в управлінні витратами бюджетних установ [Текст] : монографія / Н. М. Хорунжак. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 237 с. До 50-річчя ТНЕУ.