

ОБЛІКОВЕ ВДОСКОНАЛЕННЯ НАДХОДЖЕННЯ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

ACCOUNTING IMPROVEMENT OF INCOME OF NON-CURRENT TANGIBLE ASSETS IN BUDGETARY ORGANIZATIONS

Мета даної наукової статті полягає у дослідженні обліку необоротних матеріальних активів у бюджетній установі, виявленні недосконалості в існуючому порядку та наданні пропозицій щодо можливих шляхів удосконалення надходження необоротних матеріальних активів у бюджетних установах. Для досягнення даної мети автором вивчено сутність необоротних матеріальних активів через призму основних засобів, порівнюючи із властивостями незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи. Проведені дослідження дали змогу поділити процес надходження необоротних матеріальних активів на ключові етапи шляхом схематичного їх відображення. Виявлені у процесі дослідження недоліки щодо облікового забезпечення надходження необоротних матеріальних активів у вигляді незавершених капітальних інвестицій запропоновано вдосконалити шляхом присвоєння інвентарного номеру активу без прив'язки до введення його в експлуатацію.

Ключові слова: облік, необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, бюджетна установа, інвентарний номер.

Цель данной научной статьи заключается в исследовании учета необоротных материальных активов в бюджетном учреждении, выявлении несовершенства в существующем порядке и предложении собственного видения возможных путей совершенствования поступления необоротных материальных активов в бюджетных учреждениях. Для достижения данной цели автором изучена сущность необоротных материальных активов через призму основных средств по сравнению со свойствами незавершенных капитальных инвестиций в необоротные материальные активы. Проведенные исследования позволили разделить процесс поступления необоротных материальных активов на ключевые этапы путем схематического их отображения. Выявленные в процессе исследования недостатки в учетном сопровождении поступления необоротных материальных активов в виде незавершенных капитальных инвестиций предложено усовершенствовать путем присвоения инвентарного номера актива без привязки к введению его в эксплуатацию.

Ключевые слова: необоротные материальные активы, незавершенные капитальные инвестиции, основные средства, бюджетное учреждение, инвентарный номер.

УДК 657.1

<https://doi.org/10.32843/bses.60-41>

Черешневий О.І.

аспірант
Вінницький національний
аграрний університет

Chereshnevyi Oleksandr

Vynnytsia National Agrarian University

The purpose of this scientific article is to study the accounting of non-current tangible assets in a budgetary institution, to identify imperfections in the existing order and to offer their own vision of possible ways to improve the receipt of non-current tangible assets in budgetary institutions. To achieve this goal, the author studied the essence of non-current tangible assets, through the prism of fixed assets compared with the properties of unfinished capital investments in non-current tangible assets. The study and analysis of the opinion of domestic scholars on the interpretation of non-current tangible assets and fixed assets allowed to form their own vision of the nature and importance of these assets in the structure of accounting of budgetary institutions. The author analyzes the importance and effectiveness of existing rule-making changes to bring the national accounting system in line with international standards. The necessity of expanding the categorical apparatus of non-current tangible assets by including assets not put into operation, i.e. inclusion of non-current tangible capital investments in non-current tangible assets, has been proved. The conducted research allowed to divide the process of receipt of non-current tangible assets in the budgetary institution into key stages, by schematically reflecting them. The separation of each stage of receipt of a non-current tangible asset is accompanied by a primary document or accounting register. Comparison and analysis of the stages of receipt of non-current tangible assets and unfinished capital investments in the budgetary institution allowed to form our own vision of improving these processes. It is proposed to improve the shortcomings identified in the process of accounting for the receipt of non-current tangible assets in the form of unfinished capital investments by assigning an inventory number of the asset, without reference to its commissioning. The developed scheme of assigning an inventory number will improve the quality of accounting processes without increasing the paper load on the accounting staff of the budgetary institution.

Key words: non-current tangible assets, unfinished capital investments, fixed assets, budgetary institution, inventory number.

Постановка проблеми. Модернізація бюджетного обліку та приведення його до міжнародних та європейських стандартів призвели до кардинальних змін в обліку необоротних матеріальних активів бюджетних установ, особливо дані нововведення відчутні в пасивній частині балансу бюджетних установ.

Але, незважаючи на їх корисність, на мою думку, існують деякі прогалини в процесі облікового супроводження надходження необоротних матеріальних активів у бюджетних установах. Сьогодні облікове супроводження незавершених капітальних інвестицій у бюджетній установі відбувається без присвоєння інвентарного номеру, що призводить до складнощів у процесі інвентариза-

ції та здійснення поточного контролю над рухом активів у бюджетній установі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Шляхи вдосконалення облікового супроводження необоротних матеріальних активів у бюджетних установах зустрічаються у працях багатьох вітчизняних учених: І.М. Гур'євої [2], Т.А. Бутинець [5], О.В. Сироти, Г.М. Підлісецького [6], Т.В. Радевич [7] та ін.

Постановка завдання. Мета статті полягає у визначенні шляхів удосконалення облікового процесу надходження необоротних матеріальних активів у бюджетних установах. Для досягнення цієї мети доцільно дослідити сутність необоротних матеріальних активів та незавершених капі-

тальних інвестицій у бюджетних установах, процес організації їх облікового супроводження та можливі шляхи їх уніфікації та вдосконалення; запропоновані шляхи вдосконалення облікового процесу надходження необоротних матеріальних активів доповнити графічним зображенням для поліпшення доступності та зрозумілості наведеної інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Облік необоротних матеріальних активів у бюджетних установах у всі часи займав одну з ключових позицій у дослідженнях вітчизняних учених і, як наслідок, спонукав до збільшення уваги законотворців до законодавчої регламентації наукових досягнень.

У чинному законодавстві бухгалтерський облік розглядають як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. У даному дослідженні увагу сконцентровано на особливостях обліку необоротних матеріальних активів у бюджетних установах України.

На думку І.М. Гур'євої, необоротні матеріальні активи – це сукупність уведених в експлуатацію матеріальних активів виробничого та невиробничого призначення, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі його діяльності та які переносять свою вартість частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), який триває більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2]. Із даною думкою здебільшого можливо погодитися, але, на мій погляд, необхідно розширити складники необоротних матеріальних активів, включаючи до них активи, які на момент балансу не введені в експлуатацію, адже облікове супроводження даних активів не менш важливе, ніж уведених в експлуатацію.

Нині вітчизняний облік необоротних матеріальних активів у бюджетних установах у нормативній площині базується на таких нормативних актах, як Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [3] та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [4] (далі – Національне положення).

Необоротні матеріальні активи структурно відносяться до складу основних засобів. У вітчизняних нормативно-правових актах основні засоби, інші необоротні матеріальні активи узагальнюються в термін «основні засоби», тому для досягнення наукової достовірності в даній статті дослідження сутності необоротних матеріальних активів здійснюється через призму основних засобів.

Відповідно до Національного положення, основні засоби – це матеріальні активи, які утриму-

ються для використання їх у виробництві/діяльності або під час постачання товарів, виконання робіт і надання послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Т.А. Бутинець у своїх працях пропонує два варіанти трактування терміна «основні засоби»:

1) основні засоби розглядаються як вкладений капітал і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю, їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс);

2) основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс) [5].

На думку О.В. Сироти та Г.М. Підлісецького, основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей підприємства, які діють протягом тривалого часу (більше одного року або виробничого циклу) у натуральній формі і багаторазово беруть участь як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, поступово (частинами) переносячи свою вартість на новостворений продукт, при цьому їх вартість має перевищувати 2 500 грн [6].

Зважаючи на інфляційні чинники в сучасній економіці, прив'язка до вартості активу за віднесення його до одного або до іншого виду нині є архаїчним, застарілим методом, тому під час його класифікації необхідно насамперед звертати увагу на властивості об'єкта та строки його корисної експлуатації.

Незавершені капітальні інвестиції порівняно з необоротними матеріальними активами не використовуються у діяльності бюджетних установ до моменту введення в експлуатацію, а після цього переходять до складу основних засобів. Зважаючи на це, незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, відповідно до вимог Національного положення, трактуються як капітальні інвестиції у будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося [4].

Думки вітчизняних учених здебільшого тотожні з нормативними документами щодо тлумачення терміна «незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи». Так, Т.В. Радевич трактує дане визначення як вкладення, акумульовані з різних джерел у будівництво, придбання, виготовлення (створення, вирощування), поліпшення (реконструкцію, модернізацію, технічне переоснащення) основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів із метою отримання економічних вигід та приросту капіталу [7].

Зрозумівши теоретичний складник необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій, необхідно більш детально звернути увагу на облікове супроводження надходження даних активів до бюджетної установи. Кожна господарська операція в бюджетному обліку фіксується та відображається в регістрах завдяки застосуванню первинних документів. Уніфіковані форми первинних документів з обліку необоротних матеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій визначені в Наказі Міністерства фінансів України № 818 від 13.09.2016 [8]. Первинне відображення в обліку бюджетної установи необоротних матеріальних активів відбувається на підставі акту прийому-передачі основних засобів. Наступний етап облікового супроводження надходження необоротного матеріального активу до бюджетної установи полягає у присвоєнні інвентарного номеру та оформленні інвентарної картки. Після цього інформація про даний актив переноситься до інших реєстрів бухгалтерського обліку, таких як меморіальний ордер, Книга Журнал-Головна та ін. Тобто, виходячи з вищезазначеного, облікове супроводження надходження необоротних матеріальних активів до бюджетної установи формально можна поділити на три етапи (рис. 1).

Надходження незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи порівняно з надходженням необоротних матеріальних активів відрізняється відсутністю етапу присвоєння інвентарного номеру, що, на мою думку, є недоліком у побудові сучасної системи облікового процесу. Необхідно розуміти, що перебування необоротного матеріального активу у складі незавершених капітальних інвестицій є тимчасовим етапом у життєвому циклі даного активу, і, як правило, це досить недовготривалий цикл.

Кожному об'єкту основного засобу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних акти-

вів, матеріалів довготривалого використання) присвоюється інвентарний номер. Якщо інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом із ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті. Для білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів установлюються номенклатурні номери. При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни встановлюється один номенклатурний номер [3].

Для необоротних матеріальних активів спеціального призначення суб'єкт державного сектору може присвоювати інвентарні або номенклатурні номери. Перші чотири знаки інвентарного (номенклатурного) номера означають номер субрахунку, п'ятий – підгрупу, всі інші знаки – порядковий номер предмета у підгрупі. Для тих груп основних засобів, для яких не виділені підгрупи, п'ятий знак може позначатися нулем. Інвентарні та номенклатурні номери, присвоєні об'єктам основних засобів, зберігаються за ними на весь період перебування їх у даного суб'єкта державного сектору. Номери інвентарних об'єктів, які вибули чи ліквідовані, не повинні присвоюватися іншим об'єктам, що заново надійшли, протягом трьох років [3].

Ураховуючи особливість облікового процесу в бюджетних установах та задля дотримання достовірності облікових даних у даній статті ми пропонуємо присвоювати інвентарний номер необоротним матеріальним активам без прив'язки їх до введення в експлуатацію. Але з метою дотримання принципів уніфікованості бухгалтерського обліку пропонуємо присвоювати інвентарний номер із субрахунку 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», а вже потім після введення його в експлуатацію відносити до основних засобів та до певного виду субрахунку, не змінюючи іншу класифікацію субрахунку. Схематично дані пропозиції відображено на рис. 2.

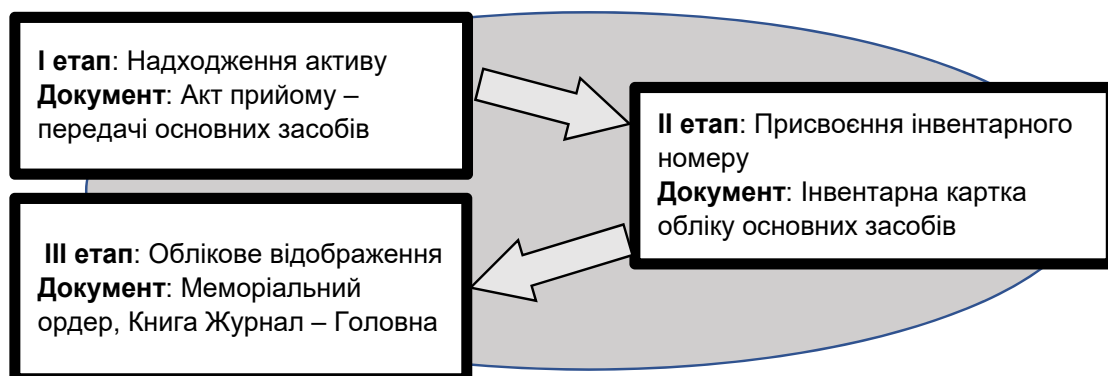


Рис. 1. Етапи облікового супроводження надходження необоротних матеріальних активів до бюджетної установи

Джерело: сформовано автором на підставі власних досліджень

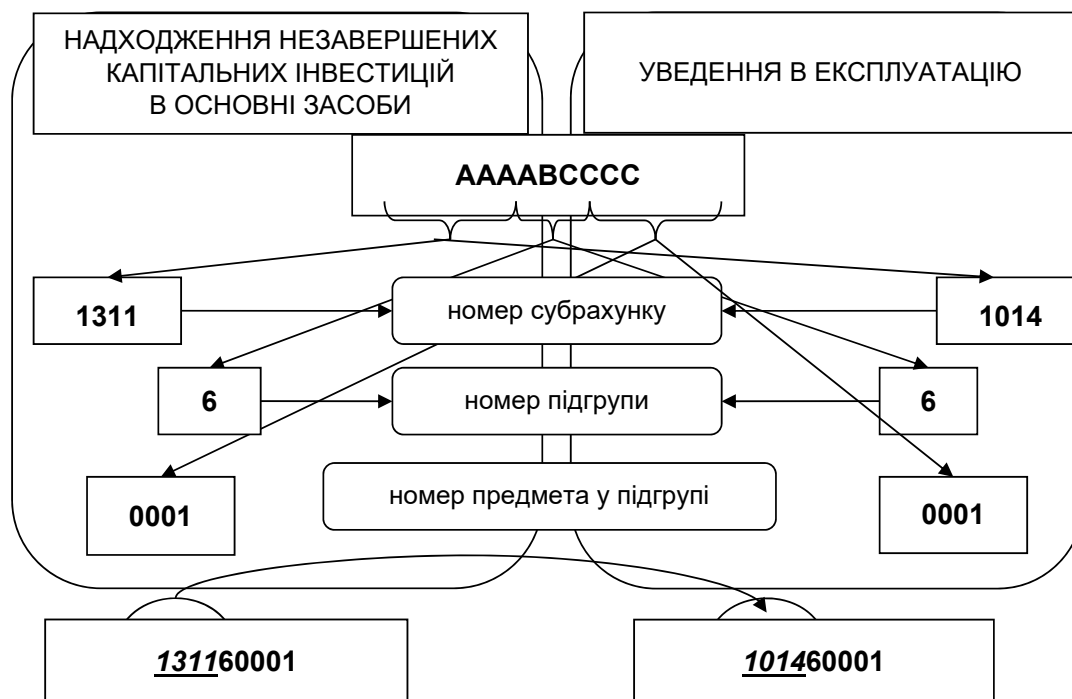


Рис. 2. Присвоєння інвентарного номера на прикладі оприбуткування комп'ютера

Джерело: розроблено автором

Даний підхід допоможе дотриматися облікового супроводження активу на всіх етапах його життєвого циклу. Присвоєння інвентарного номера об'єктам незавершених капітальних інвестицій повинно супроводжуватися також оформленням інвентарної картки, що допоможе фіксувати всі господарські операції, які відбуваються з даним об'єктом. Найбільші переваги за застосування даного підходу спостерігатимуться під час проведення інвентаризації даних активів у бюджетних установах, адже присвоєння інвентарних номерів допоможе інвентаризаційним комісіям проводити звірку фактичної наявності об'єкта незавершених капітальних інвестицій із даними бухгалтерського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Облік необоротних матеріальних активів, як і облік у цілому в державному секторі, зазнав суттєвих змін починаючи з 2015 р. Змінилися підходи до відображення життєвих циклів необоротного матеріального активу в обліку, що, своєю чергою, вплинуло на форми первинних документів і форми звітності. Але, незважаючи на всі позитивні зміни щодо приведення обліку бюджетних установ до міжнародних стандартів, нині існують деякі можливості щодо його вдосконалення.

У даному дослідженні нами вивчено порядок облікового відображення надходження необоротних матеріальних активів до бюджетної установи та запропоновано поліпшити існуючий механізм шляхом присвоєння інвентарного номера активу одразу після надходження його до установи.

Це дасть змогу значно поліпшити якість облікової інформації та спростить механізм проведення інвентаризації в бюджетних установах.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 01.11.2020).
2. Гур'єва І.М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 10. С. 312–317.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15> (дата звернення: 21.11.2020).
4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18> (дата звернення: 08.11.2020).
5. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 23(2).
6. Сирота О.В., Підлісецький Г.М. Проблематика визначення економічної сутності категорії основні засоби. *Економіка та держава*. 2013. № 2 С. 51–55.
7. Радевич Т.В. Нормативно-правове регулювання сутності капітальних інвестицій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 23. С. 64–68.
8. 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 № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1-16> (дата звернення: 18.11.2020).

REFERENCES:

1. On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine of July 16. 1999 № 996-XIV. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed 01 November 2020).
2. Hurieva I.M. (2014) Ekonomichna ta oblikova sutnist neoborotnykh materialnykh aktyviv [Economic and accounting essence of non-current tangible assets]. *Biznes Inform*, vol. 10, pp. 312–317.
3. On approval of Methodical recommendations on accounting for public sector entities: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated January 23, 2015 № 11. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15> (accessed 21 November 2020).
4. On approval of national regulations (standards) of accounting in the public sector 121 "Fixed assets": Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 12 October. 2010 № 1202. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017#n18> (accessed 08 November 2020).
5. Butynets T.A. (2012) Osnovni zasoby: tochka zoru ekonomista [Fixed assets: the point of view of the economist]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analiz*, vol. 23, no. 2.
6. Syrota O.V., Pidlisetskyi H.M. (2013) Problematyka vyznachennia ekonomichnoi sutnosti katehorii osnovni zasoby [Problems of determining the economic essence of the category of fixed assets]. *Ekonomika ta derzhava*, vol. 2, pp. 51–55.
7. Radevych T.V. (2014) Normatyvno-pravove rehulivannia sutnosti kapitalnykh investytsii [Regulatory regulation of the essence of capital investments]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 23, pp. 64–68.
8. On approval of standard forms for accounting and write-off of fixed assets by public sector entities and the procedure for their compilation: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated September 13. 2016 № 818. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (accessed 18 November 2020).