

О. В. ЦЯТКОВСЬКА

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри податкового менеджменту та фінансового моніторингу
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
ORCID: 0000-0001-8825-9778

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ НАДХОДЖЕННЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ДЕРЖАВНИХ УСТАНОВ

У статті досліджено особливості обліку процесу надходження як створених, так і нестворених нефінансових активів державних установ.

Систематизовано та узагальнено основні етапи процесу надходження нефінансових активів у державних установах. Оскільки процес надходження нефінансових активів в бюджетних установах включає в себе різні елементи, а саме визначення необхідності в об'єкті нефінансових активів, планування та оцінка витрат, процедуру закупівлі та належний облік та збереження отриманих активів, тому своєчасність, правильність та відповідна черговість відповідних етапів забезпечить ефективне управління нефінансовими активами та державними фінансами загалом.

Процес надходження нефінансових активів в державних установах має бути документально підтверджений та відображений на субрахунках бухгалтерського обліку, а також узагальнений у звітності.

Метою статті є дослідження теоретичних основ щодо процесу надходження та методологічних особливостей побудови обліку процесу надходження нефінансових активів державних установ відповідно до нормативно-правових документів та діяльності установ. Необхідним є узагальнення та систематизація документального супроводження безоплатно отриманих активів державною установою.

Систематизовано та узагальнено основні етапи процесу надходження нефінансових активів у державних установах. Оскільки процес надходження нефінансових активів в бюджетних установах включає в себе різні елементи, а саме визначення необхідності в об'єкті нефінансових активів, планування та оцінка витрат, процедуру закупівлі та належний облік та збереження отриманих активів, тому своєчасність, правильність та відповідна черговість відповідних етапів забезпечить ефективне управління нефінансовими активами та державними фінансами загалом. Крім того, запропоновано шляхи вирішення проблеми щодо документального підтвердження безоплатного надходження нефінансових активів, узагальнено особливості відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації процесу надходження нефінансових активів та запропоновано алгоритм відображення на субрахунках бухгалтерського обліку витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів.

Ключові слова: створені нефінансові активи, нестворені нефінансові активи, бухгалтерський облік, державні установи, документування, процес надходження.

O. V. TSIAKOVSKA

Ph.D. (in Economics), Associate Professor,
Associate Professor at the Department of Tax Management
and Financial Monitoring
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
ORCID: 0000-0001-8825-9778

FEATURES OF THE ACCOUNTING PROCESS OF RECEIPT OF NON-FINANCIAL ASSETS OF STATE INSTITUTIONS

The article examines the peculiarities of accounting for the receipt of both created and uncreated non-financial assets of state institutions.

The main stages of the process of receipt of non-financial assets in state institutions are systematized and summarized. Since the process of receipt of non-financial assets in budget institutions includes various elements, namely, determining the need for non-financial assets in the object, planning and estimating costs, the procurement procedure and proper accounting and preservation of the received assets, therefore the timeliness, correctness and appropriate sequence of the relevant stages will ensure effective management of non-financial assets and public finances in general.

The process of receipt of non-financial assets in state institutions must be documented and reflected in accounting sub-accounts, as well as summarized in reporting.

The purpose of the article is to study the theoretical foundations of the receipt process and methodological features of the construction of accounting for the receipt process of non-financial assets of state institutions in accordance with regulatory and legal documents and the activities of institutions. It is necessary to generalize and systematize the documentary support of the assets received free of charge by the state institution.

The main stages of the process of receipt of non-financial assets in state institutions are systematized and summarized. Since the process of receipt of non-financial assets in budget institutions includes various elements, namely, determining the need for non-financial assets in the object, planning and estimating costs, the procurement procedure and proper accounting and preservation of the received assets, therefore the timeliness, correctness and appropriate sequence of the relevant stages will ensure effective management of non-financial assets and public finances in general. In addition, ways of solving the problem of documentary confirmation of free receipt of non-financial assets are proposed, the peculiarities of displaying information on the process of receipt of non-financial assets on accounting sub-accounts are summarized, and an algorithm for displaying expenses for improving uncreated non-financial assets on accounting sub-accounts is proposed.

Key words: *created non-financial assets, non-created non-financial assets, accounting, government institutions, documentation, receipt process.*

Постановка проблеми

Обліковий процес в державних установах має певні стадії, яким відповідають відповідні облікові технології. Одним із ключових елементів облікового процесу в державних установах є саме процес надходження нефінансових активів. Оскільки саме від належним чином організованого та реалізованого процесу надходження залежать наступні етапи облікового процесу. Особливості обліку процесу надходження нефінансових активів мають різні проблемні питання, оскільки надходження нефінансових активів до державної установи здійснюється різними шляхами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Зокрема проблемні питання щодо обліку, первісного визнання та оцінки саме необоротних активів такими провідними науковцями, як М. Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, З. В. Гуцайлюк, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, М. Ф. Огійчук, В. К. Орлова та ін. Результати досліджень науковців загалом формують необхідні умови для забезпечення й подальшого розвитку системи обліку необоротних активів, але не щодо проблемних питань обліку нефінансових активів.

Кондратюк І. О. та Лондаренко О. О. досліджували саме питання щодо придбання нефінансових активів в бюджетних установах [2], а Свірко С. В. – історичні традиції та сучасні тенденції щодо оцінки нефінансових активів у бюджетних установах [8], Черкашена Т. В. – класифікацію нефінансових активів у бюджетних установах [10].

Отже, питання обліку необоротних активів загалом досліджувалися достатньо у наукових доробках, крім того об'єктом дослідження були питання обліку, аналізу та аудиту необоротних активів саме у бюджетних установах. Але на сьогодні залишається невирішеними питання щодо обліку нефінансових активів в державних установах в умовах застосування НП(С)БОДС та вітчизняної бюджетної системи.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Процес надходження нефінансових активів в державних установах має бути документально підтверджений та відображений на субрахунках бухгалтерського обліку, а також узагальнений у звітності. Оскільки надходження нефінансових активів може здійснюватися різними шляхами, тому є проблема щодо формування загальної системи обліку процесу надходження нефінансових активів відповідно до чинного законодавства та діяльності установ. Крім того необхідним є дослідження процесу надходження нефінансових активів та документальне супроводження безоплатно отриманих активів державною установою. Оскільки ці проблемні питання не мають єдиного підходу щодо формування облікової інформації у розпорядників бюджетних коштів.

Формулювання мети дослідження

Метою статті є дослідження теоретичних основ щодо процесу надходження та методологічних особливостей побудови обліку процесу надходження нефінансових активів державних установ відповідно до нормативно-правових документів та діяльності установ. Необхідним є узагальнення та систематизація документального супроводження безоплатно отриманих активів державною установою.

Викладення основного матеріалу дослідження

Процес надходження нефінансових активів – це сукупність послідовних та взаємопов'язаних дій в державній установі, які спрямовані на спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію та групування інформації щодо надходження нефінансових активів.

Як встановлено в результаті дослідження до складу нефінансових активів належать як необоротні, так і оборотні активи. Але аналіз наукових досліджень показав, що саме порушення проблематики в наукових дослідженнях полягало у розрізі необоротних та оборотних активів.

Державні установи у процесі фінансово-господарської діяльності можуть отримувати у своє розпорядження та оперативне управління різні об'єкти нефінансових активів. Відповідно від процесу надходження залежить не тільки визнання та класифікація активів, але і оцінка та відображення на субрахунках бухгалтерського обліку.

Процес надходження нефінансових активів в державних установах може відрізнятися залежно від типу активу, способу надходження, джерела фінансування та державної установи. Але процес надходження нефінансових активів у результатів придбання скрадатиметься з таких елементів, які подано на рис. 1.



Рис. 1. Основні елементи процесу придбання нефінансових активів в державних установах

Джерело: сформовано автором

Отже, кожен елемент процесу придбання є важливою складовою при формуванні ефективної системи управління нефінансовими активами. Зокрема перед придбанням нефінансового активу бюджетна установа визначає потребу в конкретному нефінансовому активі, наприклад, обладнанні, транспорті, будівлях тощо, та має проводити оцінку своїх потреб у даному активі та визначає, чи є він необхідним для її роботи. І якщо бюджетна установа вирішує придбати нефінансовий актив, вона включає витрати на його придбання до свого кошторису на бюджетний період або вносить зміни до затвердженого кошторису.

Після того, як прийняте рішення про придбання нефінансового активу державна установа має розпочати процедуру публічних закупівель, де оприлюднюється вся тендерна документація та проект договору про закупівлю та інші документи [7]. Отже, державна установа здійснює процедуру закупівлі необхідного активу відповідно до законодавства про публічні закупівлі. Цей етап може включати проведення торгів, конкурсів або вибір з постачальників, які пройшли попередній відбір. За результатами процедури закупівлі відбувається визначення постачальника та укладення договору на придбання об'єкту нефінансових активів.

Після укладення договору та сплати відповідної суми грошей державна установа отримує нефінансовий актив і зобов'язана відобразити господарську операцію щодо оприбуткування отриманих нефінансових активів на субрахунках бухгалтерського обліку відповідно до положень про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку з відповідними підтверджувальними документами.

Наступним етапом після отримання нефінансового активу бюджетна установа має розпочати експлуатацію у відповідності з призначенням активу та інструкціями виробника. І в результаті експлуатації можуть виникати додаткові витрати, які пов'язані з обслуговуванням та ремонтом нефінансових активів, які перебувають у її власності.

Коли нефінансовий актив втрачає свою функціональну цінність або вийшов з ладу і є непридатним до використання, то відповідно відбувається списання такого активу та зняття з обліку.

Всі ці кроки процесу надходження об'єктів нефінансових активів, які описано та узагальнено на рис. 2 відбуваються в рамках бюджетного процесу та здійснюються з дотриманням законодавства, внутрішніх правил бюджетної установи та економічної доцільності.

Досліджуючи взаємозв'язок управління державними фінансами країни та нефінансовими активами державної установи встановлено, що через фінансування бюджету та основних джерел покриття витрат на формування нефінансових активів.

Саме від виду процесу надходження нефінансових активів залежить порядок їх відображення в бухгалтерському обліку та процес формування первісної вартості. Отже важливим елементом в організації бухгалтерського обліку для визначення особливостей обліку процесу надходження нефінансових активів є саме спосіб надходження активів.

Усі витрати понесені при придбанні передбачені НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» обліковуються за дебетом рахунка 13 «Капітальні інвестиції», після того, як всі необхідні витрати понесені та актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума на рахунку 13 списується на рахунки класу 1 «Нефінансові активи» з відповідними субрахунками (рис. 2).

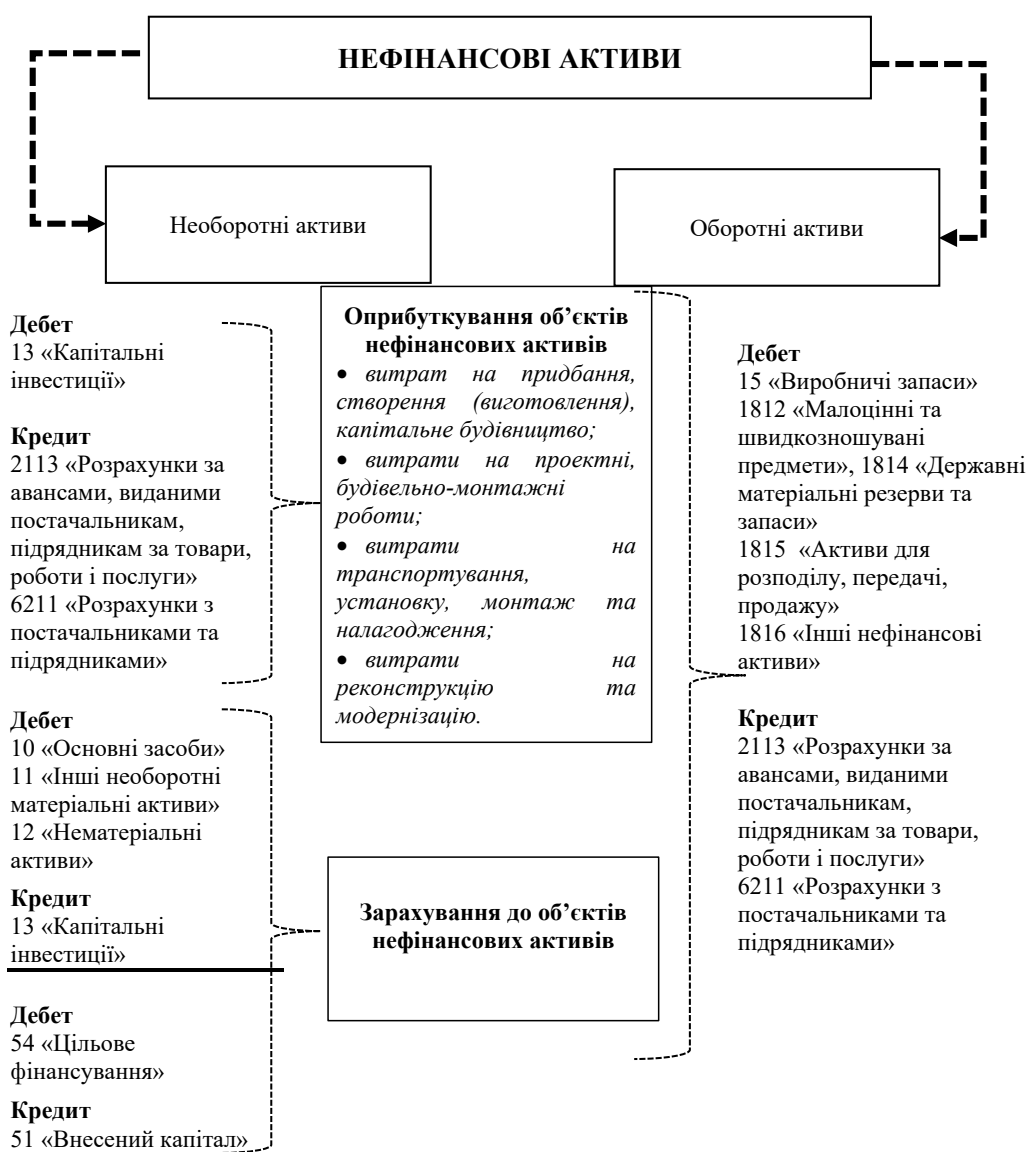


Рис. 2. Особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації процесу надходження нефінансових активів

Джерело: сформовано автором

Саме від виду процесу надходження нефінансових активів залежить порядок їх відображення в бухгалтерському обліку та процес формування первісної вартості

Нефінансові активи можуть надходити до установи різними способами, але на сьогодні залишаються проблемними деякі особливості відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації щодо безоплатно отриманих нефінансових активів та їх документальне оформлення.

З урахуванням реалій діяльності державних установ з року в рік стає актуальним саме питання обліку надходження нефінансових активів безоплатно. Саме від того хто передає безоплатно до установ державного сектору нефінансові активи і залежить процес обліку надходження активів. В цьому питанні є певні проблеми щодо документального оформлення та облікового відображення на субрахунках бухгалтерського обліку. Державні установи зобов'язані дотримуватися норм Бюджетного кодексу України та Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків бюджетними установами, а також дані бюджетного планування, які узагальнені у кошторисі державної установи [6].

Всі господарські операції в державних установах для їх відображення на субрахунках бухгалтерського обліку обов'язково мають бути документально підтвердженими. Саме тому документальне супроводження господарських операцій має важливе значення під час обліку процесу надходження нефінансових активів. Саме тому у табл. 1 узагальнено та систематизовано документальне супроводження безоплатно отриманих активів державною установою.

Таблиця 1

Документальне оформлення безоплатно отриманих основних засобів

№ п/п	Спосіб надходження	Документальне оформлення
1	Безоплатно отриманий основний засіб	<p>Договір дарування, який оформляється при отриманні дарунків від суб'єктів господарювання приватного сектору. Якщо ж дарунок надходить від інших бюджетних установ, то має бути рішення вищого розпорядника бюджетних коштів, керівника іншої бюджетної установи.</p> <p>Акт приймання-передачі основних засобів, форма якого затверджена наказом Мінфіну від 13.09.2016 р. № 818. Відповідний акт складає комісія державної установи, яка приймає основний засіб чи їх набір.</p> <p>Довідка про надходження у натуральній формі (додаток 26 до Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів (наказ Мінфіну від 23.08.2012 р. № 938) або додаток 37 до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами (наказ Мінфіну від 24.12.2012 р. № 1407)).</p> <p>Довідка про зміни до кошторису. Вона складається у довільній формі та містить розрахунки первісної вартості дарованого основного засобу та їх обґрунтування. Ця довідка потрібна, тому що за вимогою п. 4 Порядку № 1222 потрібно внести зміни до спецфонду кошторису установи за напрямками видатків.</p> <p>Акт приймання-передачі основних засобів за формою з постанови Кабміну від 21.09.1998 р. № 1482.</p>

Джерело: узагальнено та сформовано автором

Іншою проблемою на сьогодні є відображення на субрахунках бухгалтерського обліку та оцінки витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів як окремого об'єкту обліку, або як витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів.

Оскільки нестворені нефінансові активи державних установ – це ресурси, які контролюються державними установами у результаті минулих подій, створення яких не пов'язано з процесом виробництва та здійснення капітальних інвестицій на них, а також, які приносять економічну вигоду у результаті володіння на правах оперативного управління або використання їх протягом певного періоду. До складу нестворених нефінансових активів можна віднести такі активи, як надра, водні ресурси, природні копалини, некультивовані біологічні активи, контракти, договори оренди, ліцензії, набутий гудвіл, маркетингові активи та інші нестворені нефінансові активи [9, с. 44].

Саме тому один із способів щодо відображення витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів може бути накопичення всіх витрат на окремому субрахунку, як капітальні витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів. Зокрема до таких витрат, які будуть капіталізуватися можна віднести такі витрати, як планування використання природних ресурсів, очищення, укріплення, дообладнання, створення захисних споруд тощо.

Перевагою такого способу відображення в обліку витрат на поліпшення нестворених нефінансових активів є те, що переважна більшість нестворених нефінансових активів оцінюються за умовною вартістю і відповідно збільшувати первісну вартість нефінансових активів буде не доречно. Для вирішення даного питання необхідно внести зміни до Плану рахунків і доповнити субрахунком 1119 (1129) «Капітальні витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів» і на рис. 3 подано за допомогою структурно-логічної схеми порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 1119 (1129) «Витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів».

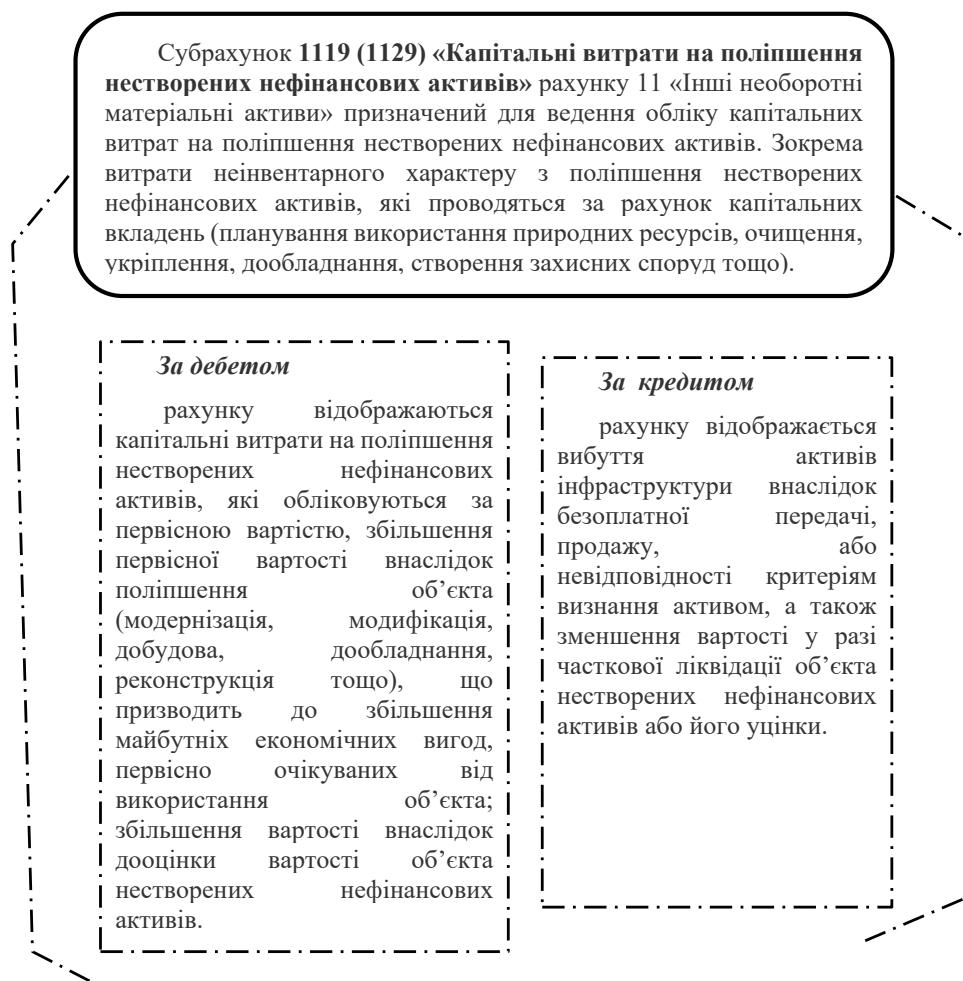


Рис. 3. Структурно-логічна схема порядку застосування субрахунку бухгалтерського обліку 1119 (1129) «Витрати на поліпшення нестворених нефінансових активів»

Джерело: сформовано автором

Висновки

Систематизовано та узагальнено основні етапи та елементи процесу надходження нефінансових активів у державних установах. Оскільки процес надходження нефінансових активів в бюджетних установах включає в себе різні елементи, а саме визначення необхідності в об'єкті нефінансових активів, планування та оцінка витрат, процедуру закупівлі та належний облік та збереження отриманих активів, тому своєчасність, правильність та відповідна черговість відповідних етапів забезпечить ефективне управління нефінансовими активами та державними фінансами загалом. Систематизовано особливості відображення на субрахунках бухгалтерського обліку інформації щодо процесу надходження нефінансових активів відповідно до чинного законодавства, а також запропоновано вдосконалення цього алгоритму через накопичення інформації щодо поліпшення нестворених нефінансових активів на окремому субрахунку, що забезпечить формування актуальної та достовірної інформації щодо нестворених нефінансових активів та всіх витрати, які здійснюються на їх поліпшення з метою забезпечення формування ефективних управлінських рішень.

Список використаної літератури

1. Бондар М.І. Оцінка та оцінювання в бухгалтерському обліку. *Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць*. 2009. Вип. 13. С. 175.
2. Кондратюк І.О., Лондаренко О.О. Облік витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ: управлінський аспект. *Фінанси, облік і аудит*. 2015. Вип. 1. С. 210–230. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2015_1_18.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. Дата оновлення 01.01.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення 05.09.2023)

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. Дата оновлення 01.01.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення 05.09.2023)

5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. Дата оновлення 21.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 05.09.2023).

6. Про затвердження Порядку отримання благодійних (добровільних) внесків і пожертв від юридичних та фізичних осіб бюджетними установами і закладами освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури, науки, спорту та фізичного виховання для потреб їх фінансування: Постанова КМУ № 1222 від 04.08.00 зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-%D0%BF#Text>

7. Про публічні закупівлі. Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (дата звернення 07.08.2023)

8. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 23–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_6.

9. Цятковська О. Облік нефінансових активів в управлінні суб'єктами державного сектору. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2021. Випуск 3–4. С. 40–47.

10. Черкашина Т. В. Нефінансові активи: оцінка і класифікація у державному секторі. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 23. С. 201–206. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39.

References

1. Bondar M.I. (2009) Otsinka ta otsiniuvannia v bukhgalterskomu oblik [Assessment and evaluation in accounting]. *Finansy, oblik i audyt. Zbirnyk naukovykh prats*. Vyp. 13. P. 175. [in Ukraine].

2. Kondratjuk I.O. & Londarenko O.O. (2015). Oblik vytrat na prydbannja nefinansovykh aktyviv bjudzhetnykh ustanov: upravlins'kyj aspekt [Accounting for the acquisition of non-financial assets of budgetary institutions: management aspect]. *Finansy, oblik i audit [Finance, accounting and auditing]*, 1. 210–230. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2015_1_18. [in Ukrainian].

3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy Pro Nacionaljne polozhennja (standart) bukhgalters'kogho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannja finansovoji zvitnosti» vid 24.12.2010 № 1629 Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text>. [in Ukrainian].

4. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy Pro Nacionaljne polozhennja (standart) bukhgalters'kogho obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasoby» vid 12.10.2010 № 1202 Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>. [in Ukrainian].

5. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy Pro zatverdzhennja Planu rakhunkiv bukhgalters'kogho obliku v derzhavnomu sektori vid 31.12. 2013 r. № 1203 Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua>. [in Ukrainian].

6. Pro zatverdzhennja Porjadku otrymannja blaghotodijnykh (dobrovilnykh) vneskiv i pozhertv vid jurydychnykh ta fizychnykh osib bjudzhetnymy ustanovamy i zakladamy osvity, okhorony zdorov'ja, social'nogho zakhystu, kul'tury, nauky, sportu ta fizychnogho vykhovannja dlja potreb jikh finansuvannja [On approval of the Procedure for receiving charitable (voluntary) contributions and donations from legal entities and individuals by budgetary institutions and institutions of education, health care, social protection, culture, science, sports and physical education for the needs of their financing]: Postanova KМУ № 1222 vid 04.08.00 zi zminamy i dopovnennjamy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1222-2000-%D0%BF#Text>. [in Ukrainian].

7. The Law of Ukraine On Public Procurement (2015) dated 25.12.2015, № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text> (accessed 07 August 2023).

8. Svirko S. V. (2013). Rozvytok ocinky nefinansovykh aktyviv u bjudzhetnykh ustanovakh: istorychni tradyciji ta suchasni tendenciji [Development of valuation of non-financial assets in budgetary institutions: historical traditions and modern trends] *Nezalezhnyj audytor [Independent auditor]*, 5. 23–34. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_5_6. [in Ukrainian].

9. Cjatkovsjka O. (2021) Oblik nefinansovykh aktyviv v upravlinni sub'jektamy derzhavnogho sektoru [Accounting of non-financial assets in the management of public sector entities]. *Instytut bukhgalters'kogho obliku, kontrolj ta analiz v umovakh globalizaciji*. Vypusk 3–4. 3. 40–47. [in Ukrainian].

10. Cherkashyna T. V. (2017). Nefinansovi aktyvy: ocinka i klasyfikacija u derzhavnomu sektori [Nonfinancial assets: valuation and classification in the public sector]. *Prychornomors'ki ekonomichni studiji*. 2017. Vyp. 23. p. 201–206. Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_23_39. [in Ukrainian].