

3 1 січня 2025 року набувають чинності зміни у бухгалтерському обліку бюджетних установ

Наказом Міністерства фінансів України (далі – Мінфін) від 11 липня 2024 року № 338 внесено зміни до [НП\(С\)БОДС 122 «Нематеріальні активи»](#), затвердженого наказом Мінфіну від 12 жовтня 2010 року № 1202 (далі – Наказ № 338), а наказом Мінфіну від 08 липня 2024 року № 329 - до [НП\(С\)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»](#), затвердженого наказом Мінфіну від 24 грудня 2010 року № 1629 (далі – Наказ № 329), які набувають чинності з 01 січня 2025 року.

Відповідно до частини 2 статті 56 [Бюджетного кодексу України](#) бюджетні установи ведуть бухгалтерський облік відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) та інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку в порядку, встановленому Мінфіном.

Важливо нагадати, що з 2007 року в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору шляхом запровадження НП(С)БОДС, розроблених на основі міжнародних стандартів (таблиця). Наразі прийнято і запроваджено 20 НП(С)БОДС.

Затверджені (чинні) НП(С)БОДС	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
1	2
101 Подання фінансової звітності	МСБОДС 1 - Подання фінансових звітів МСБОДС 2 – Звіт про рух грошових коштів МСБОДС 14 - Події після дати звітності МСБОДС 20 - Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін МСБОДС 24 - Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів
102 Консолідована фінансова звітність	МСБОДС 6 - Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання МСБОДС 22 - Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор
103 Фінансова звітність за сегментами	МСБОДС 18 – Звітність за сегментами
105 Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	МСБОДС 10 - Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
121 Основні засоби	МСБОДС 17 – Основні засоби
122 Нематеріальні активи	
123 Запаси	МСБОДС 18 – Звітність за сегментами
124 Доходи	МСБОДС 10 - Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
125 Зміни облікових оцінок та виправлення помилок	МСБОДС 3 – Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці

Затверджені (чинні) НП(С)БОДС	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору
1	2
126 Оренда	МСБОДС 13- Оренда
127 Зменшення корисності активів	МСБОДС 21 – Зменшення корисності активів, які не генерують грошові кошти МСБОДС 26 – Зменшення корисності активів, які генерують грошові кошти
128 Забезпечення	МСБОДС 19 - Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи
129 Інвестиційна нерухомість	МСБОДС 16 – Інвестиційна нерухомість
130 Вплив змін валютних курсів	МСБОДС 4 - Вплив змін валютних курсів
131 Будівельні контракти	МСБОДС 11 – Будівельні контракти
132 Виплати працівникам	МСБОДС 25 - Виплати працівникам
133 Фінансові інвестиції	МСБОДС 8 – Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах МСБОДС 7 - Облік інвестицій в асоційовані компанії
134 Фінансові інструменти	МСБОДС 15 – Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації
135 Витрати	МСБОДС 5 - Витрати на позику
136 Біологічні активи	МСБОДС 27 «Сільське господарство»

Детальна інформація про відповідність НП(С)БОДС міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного сектору представлена у [Звіті про оцінку бухгалтерського обліку у державному секторі](#), оприлюдненому у поточному році на офіційному сайті Мінфіну.

Удосконалення національної системи бухгалтерського обліку в державному секторі на сучасному етапі її розвитку здійснюється відповідно до завдань, визначених [Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року](#), схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437-р. (далі – Стратегія).

Планом заходів до Стратегії передбачено розроблення змін до НП(С)БОДС у зв'язку із змінами міжнародних стандартів.

Тож зміни до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» та 129 «Інвестиційна нерухомість» відбулися у зв'язку із змінами відповідних міжнародних стандартів.

А тепер розглянемо більш детально про внесені зміни до національних стандартів, які набирають чинності з 01 січня 2025 року:

Щодо внесених змін до НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи».

Наказом № 338 приведено НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» у відповідність до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного

сектору 31 «Нематеріальні активи» з урахуванням особливостей національного законодавства.

Зокрема **доповнено стандарт новим визначенням «амортизація»**. У зв'язку з цим пункт 4 розділу I доповнено значенням вживання терміну «амортизація» як систематичний розподіл вартості нематеріального активу, що амортизується, протягом строку його корисного використання.

Розширено критерії визнання нематеріальних активів. Відповідно пункт 1 розділу II НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» викладено у новій редакції.

Було	Стало
Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена	Нематеріальний актив визнається активом, якщо: його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів); або виникає внаслідок угод, які мають обов'язкову силу незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта державного сектору чи від інших прав та зобов'язань; та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням; та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена

Переглянуто методологічні засади щодо оцінки та первісного визнання нематеріальних активів, отриманих за операціями обміну. Відтепер первісною вартістю об'єкта нематеріального активу, отриманого у разі обміну на інший актив, є **справедлива вартість**. Ці зміни унормовані в новій редакції абзацу шостого пункту 4 розділу II.

Було	Стало
Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є його справедлива вартість на дату оприбуткування	Первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого в результаті обміну на інший актив згідно із законодавством, є його справедлива вартість на дату оприбуткування. Якщо справедливу вартість отриманого або переданого об'єкта нематеріальних активів визначити неможливо, первісною вартістю отриманого об'єкта нематеріальних активів є первісна (переоцінена) вартість переданого активу з урахуванням суми накопиченої амортизації

Встановлено вимоги щодо необхідності перегляду строку корисного використання (експлуатації), ліквідаційної вартості та методу амортизації нематеріальних активів у кінці року.

Відповідно до вимог оновленого пункту 5 розділу IV НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» строк корисного використання, ліквідаційна вартість та метод амортизації нематеріального активу переглядається на кінець звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання також на кінець кожного звітного року оцінюються на наявність ознак невизначеності строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак суб'єктом державного сектору¹ встановлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів. Якщо суб'єкт державного сектору описує чинник (чинники), які суттєво впливають на наявність ознак невизначеності строку корисної експлуатації нематеріального активу, він враховує перелік чинників, визначених у пункті 4 цього розділу, та наводить інформацію про причини, які підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного у примітках до фінансових звітів.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу за угодою, яка має обов'язкову силу (включаючи права за контрактами чи інші юридичні права), не повинен перевищувати строк дії угоди, що має обов'язкову силу (включаючи права за контрактами чи інші юридичні права), але може бути коротшим від періоду, протягом якого суб'єкт державного сектору очікує використовувати актив. Якщо строк угоди, що мають обов'язкову силу (включаючи права за контрактами чи інші юридичні права), може бути подовжений, строк корисної експлуатації нематеріального активу повинен включати подовжений період (періоди), тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість такого подовження суб'єктом державного сектору без суттєвих витрат.

Амортизація нематеріального активу нараховується з урахуванням нового строку корисного використання, методу нарахування амортизації та ліквідаційної вартості, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

Зміни строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації нематеріального активу відображаються як зміни облікових оцінок відповідно до [НП\(С\)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»](#), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629.

Крім того, розширено перелік інформації щодо нематеріальних активів, яка підлягає розкриттю у примітках до фінансових звітів. Зокрема причини, які підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного (підпункт 2.2 пункту 2 розділу VII).

Щодо внесених змін до НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість».

Наказом № 329 приведено НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» у відповідність до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку для державного сектору 16 «Інвестиційна нерухомість» з урахуванням особливостей національного законодавства.

¹ Суб'єкти державного сектору - розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба України та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (пункту 4 розділу I [НП\(С\)БОДС 121 «Основні засоби»](#), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202)

Зазнали змін значення термінів «інвестиційна нерухомість» та «операційна нерухомість», що використовуються в НП(С)БОДС. Відповідно абзаци третій і четвертий пункту 4 розділу I викладені у новій редакції.

Було	Стало
Інвестиційна нерухомість - земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу	Інвестиційна нерухомість – це нерухомість (земельна ділянка, споруда, будівля (частина будівлі) або їх поєднання), утримувана власником або орендарем відповідно до договору фінансової оренди з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для використання у виробництві та/або постачанні товарів, при наданні послуг та/або для адміністративних цілей, продажу в процесі звичайної діяльності
Операційна нерухомість - закріплені за суб'єктом державного сектору або орендовані земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання за призначенням у звичайній діяльності суб'єкта державного сектору і не приносять доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу	Операційна нерухомість – нерухомість (земельна ділянка, споруда, будівля (частина будівлі) або їх поєднання), утримувана власником або орендарем відповідно до договору фінансової оренди з метою використання у виробництві та/або постачанні товарів, при наданні послуг та/або для адміністративних цілей

Розширено перелік нерухомості, яка у бухгалтерському обліку не вважається інвестиційною нерухомістю (пункт 5 розділу I).

Так, з метою бухгалтерського обліку не вважається інвестиційною нерухомістю:

- ✓ операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання в майбутньому як операційна нерухомість або для майбутньої забудови та подальшого використання як операційна нерухомість;
- ✓ нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної діяльності;
- ✓ нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою продажу за умов звичайної діяльності;
- ✓ нерухомість, що утримується для надання соціальних послуг, яка також забезпечує надходження грошових коштів;
- ✓ нерухомість, що утримується у спеціальних цілях;
- ✓ нерухомість, надана в оренду іншому суб'єкту господарювання за угодою про фінансову оренду;

- ✓ операційна нерухомість, стосовно якої очікується вибуття.

Важливо акцентувати, що у цьому ж пункті стандарту вперше наведені приклади інвестиційної нерухомості. Отже, до інвестиційної нерухомості належать:

- земельна ділянка, утримувана довгостроково для збільшення власного капіталу, а не короткостроково для продажу у процесі звичайної діяльності;
- земельна ділянка, утримувана для використання в майбутньому, мету використання якої ще не визначено. Якщо суб'єкт державного сектору ще не визначив, чи буде земельна ділянка використовуватися як операційна нерухомість, чи для продажу у короткостроковій перспективі у процесі звичайної діяльності, тоді така земельна ділянка вважається утримуваною для збільшення власного капіталу;
- будівля, яка є власністю суб'єкта державного сектору (або як право користування будівлею, утримуваною суб'єктом державного сектору) та надана в оренду за одним або кількома договорами про операційну оренду;
- будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду за одним або кількома договорами про операційну оренду.

Крім того, переглянуто методологічні засади щодо оцінки та первісного визнання інвестиційної нерухомості, отриманої за операціями обміну.

Відповідно до оновленої редакції пункту 8 розділу II НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» первісною вартістю об'єкта інвестиційної нерухомості, отриманого в результаті обміну на інший актив згідно із законодавством, є його справедлива вартість на дату оприбуткування. Якщо справедливу вартість отриманого або переданого активу визначити неможливо, первісною вартістю отриманого об'єкта інвестиційної нерухомості є первісна (переоцінена) вартість переданого активу з урахуванням суми нарахованої амортизації.

Встановлено правила оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю. Відповідно, розділ II НП(С)БОДС НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» було доповнено новими пунктами 11-16.

Тож оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю має застосовуватися до дати вибуття, переведення інвестиційної нерухомості до операційної нерухомості та такої, що утримується для продажу, навіть якщо стає не можливим достовірно визначити її справедливу вартість на дату балансу.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку на подібну нерухомість і в подібному стані у тій самій місцевості за подібних умов договорів оренди без вирахування витрат, пов'язаних з продажем або іншим вибуттям, та не враховує майбутніх витрат на поліпшення або збільшення корисності нерухомості і відповідні майбутні вигоди від цих майбутніх витрат.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості здійснюється за:

- ✓ поточними цінами на активному ринку на нерухомість різного характеру, стану, місця розташування (або залежно від різних договорів оренди та

інших контрактів, скоригованих для відображення цих різниць);

- ✓ останньою ціною на подібні об'єкти нерухомості на менш активному ринку, разом з коригуванням, щоб відобразити будь-які зміни економічних умов з дати операцій, що здійснювалися за тими цінами;
- ✓ прогнозами дисконтованих грошових потоків, які базуються на достовірних попередніх оцінках майбутніх грошових потоків, які підтверджуються умовами будь-якого існуючого договору оренди та інших контрактів і зовнішнім свідченням (таким, як поточні ринкові орендні платежі за подібну нерухомість, в тому самому місці розташування і яка перебуває в тому самому стані), із застосуванням ставок дисконту, що відображають поточні ринкові оцінки невизначеності щодо суми і часу грошових потоків.

У разі, якщо справедливу вартість інвестиційної нерухомості достовірно визначити неможливо, нерухомість обліковується відповідно до [НП\(С\)БОДС 121 «Основні засоби»](#), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202.

При цьому сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі доходів або витрат звітного періоду.

Переглянуто порядок оцінки при переведенні нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості. З цією метою розділ III «Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості або виведення її зі складу інвестиційної нерухомості» доповнено новими пунктами 3 – 6.

Так, у разі переведення інвестиційної нерухомості, що оцінювалась за справедливою вартістю, до операційної нерухомості або до запасів вартість таких основних засобів чи запасів визначається за справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату такого переведення.

При переведенні операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається відповідно до пунктів 7, 8 розділу III НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

А при переведенні із запасів до інвестиційної нерухомості, що оцінюватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на дату переведення та її балансовою (залишковою) вартістю визнається доходами або витратами звітного періоду, у якому відбулося таке переведення.

При завершенні будівництва або поліпшення інвестиційної нерухомості, яка обліковуватиметься за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату та її балансовою вартістю визнається доходами або витратами звітного періоду, у якому відбулося завершення будівництва.

Унормовано порядок визнання у бухгалтерському обліку доходів або витрат по відшкодуванню завданих збитків від третіх осіб шляхом доповнення розділу IV пунктом 2 наступного змісту.

Відшкодування завданих збитків від третіх осіб за інвестиційну нерухомість, корисність якої зменшилася, яка була збитковою чи була віддана, визнається доходами або витратами, коли відшкодування стає таким, що підлягає отриманню.

Зменшення корисності інвестиційної нерухомості або збитки, які підлягають відшкодуванню від третіх осіб, обліковуються окремо.

Зменшення корисності інвестиційної нерухомості визнається відповідно до [НП\(С\)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»](#), затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629.

Крім того, розширено перелік інформації щодо інвестиційної нерухомості, яка підлягає розкриттю у примітках до фінансових звітів.

Так, відповідно до пункту 4 розділу V при оцінці інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю у примітках до фінансових звітів наводиться така інформація:

- ✓ балансова вартість інвестиційної нерухомості на початок і кінець звітного періоду;
- ✓ сума доходів і витрат, що виникли внаслідок зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- ✓ різниця між балансовою вартістю активів, що виникла внаслідок переведення до інвестиційної нерухомості запасів і операційної нерухомості.

Підсумовуючи слід зазначити, що з метою забезпечення відображення бюджетними установами у обліку операцій необхідно ретельно опрацювати приклади об'єктів інвестиційної нерухомості, визначені в НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», та проаналізувати укладені договори. За наявності укладених договорів операційної оренди необхідно відобразити у бухгалтерському обліку операції з інвестиційної нерухомості у порядку встановленому законодавством.

Посилання на НПА та ресурси, що згадані у роз'ясненні:

Наказ Міністерства фінансів України від 08 липня 2024 року № 329 «Про затвердження Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість». Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1105-24#Text>;

Наказ Міністерства фінансів України від 11 липня 2024 року № 338 «Про затвердження Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи». Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1115-24#Text>;

Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629 «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі». Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#Text>;

Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 «Про

затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі». Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>;

Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n915>;

Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 року № 437-р. «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року». Електронний ресурс. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>;

Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://www.mof.gov.ua/uk>.

© Це роз'яснення стало можливим завдяки щирій підтримці американського народу, наданій через Агентство США з міжнародного розвитку (USAID). Зміст є відповідальністю Глобал Ком'юнітіз (Global Communities) і не обов'язково відображає точку зору USAID чи Уряду Сполучених Штатів.