

УДК 657

Чабанюк О.М., к.е.н.

Чиковська Н.М.

Львівська комерційна академія

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У статті розглянуто зміни, які відбулись в нормативних документах щодо обліку основних засобів у бюджетній сфері у зв'язку з переходом на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Наведено порядок визнання та визначення об'єктів основних засобів у бухгалтерського обліку. Досліджено складові компоненти первісної вартості об'єктів основних засобів. Звернуто увагу на особливі умови застосування виду оцінки вартості основних засобів, як умовна вартість. Розглянуто суть амортизації та критерії визначення строків корисного використання основних засобів. Звернуто увагу на порядок визнання доходів, отриманих в результаті продажу основних засобів. Розглянуто облік основних засобів в оренді, наведено основні принципи обліку ремонту основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, бюджетна установа, первісна вартість, амортизація, операційна оренда, ремонт основних засобів.

Chabanyuk O.M., Chykovska N.M.

ASSET ACCOUNTING IN BUDGETARY INSTITUTIONS: EG REFORM IN ACCORDANCE WITH NATIONAL REGULATIONS (STANDARDS) OF ACCOUNTING IN THE PUBLIC SECTOR

Raising of problem in a general view and her copulas is with important scientific and practical tasks. Ukraine is integrated in outer economic space, that is why a transition of the national system of record-keeping in budgetary establishments and stowage of accounting on the requirements of international standards is a basic step for the observance of only principles of conduct of record-keeping. At the end of 2014 changes took place in normative documents in relation to a record-keeping, in particular in those that regulate registering of the fixed assets in budgetary establishments. By the necessity of analysis of basic normative documents that entered in an action from 2015 the predefined actuality it/

Whole articles. A research aim is description of new normative documents from the account of the fixed assets in the field of budgetary and determination of their differences as compared to operating in 2014 that will become pre-condition of rightness of account of the fixed assets.

Exposition of basic material of research is with the ground of the got scientific results. A basic normative document, that determined methodological principles of forming in the record-keeping of information about the fixed assets, other inconvertible material assets, non-material assets, was Statute from the record-keeping of inconvertible assets of budgetary establishments № 611 (farther is Statute). However, according to Order of № 1163 from November, 25, 2014 "About claim of Changes to some normatively-legal acts of Ministry of finance of Ukraine from a record-keeping" this position lost.

For this reason with the aim of modernization of the system of record-keeping of the fixed assets and realization of passing to the International standards of the financial reporting from a record-keeping at Ministry of Finance of Ukraine it was worked out Methodological advice and put in an operation from January, 1, 2015 National position (standard) of record-keeping in a public sector NP(S)A 121 the "Fixed assets".

In a question determinations of primitive cost took place substantial changes. Yes, in Statute in the primitive cost of the fixed assets of the budgetary establishments purchased for payment, the sum prepaid to the supplier was included, and there are sums of tax value-added, collections and other charges that was paid at acquisition, charges on establishment, permanent and capital repair belonged on the actual charges of establishment. In NP(S)A 121 the "Fixed assets" are clearly prescribed to composition of primitive cost of the fixed assets.

Another type of cost of the fixed assets is a conditional cost. A conditional cost is used to the assets (in default of active market, and also in case of the use of plenary powers of confiscation, transmission), that have the historically inherited cost and potential of utility, that is limited to descriptions of cultural or historical heritage, in particular museum funds (historical houses and monuments, archaeological areas, reserves and nature protection zones, works of art and others like that).

Charging amortization comes true during the term of the use of object of the fixed assets. Depreciation of the fixed assets (except other inconvertible material assets) subjects state to the sector count with application of rectilinearly method, at that the annual sum of depreciation is determined by the division of cost that is amortized, on the term of the useful use of object of the fixed assets.

In NP(S)A 121 the "Fixed assets" are envisaged, that the receivables got as a result of sale of the fixed assets are considered the profits of subject state to the sector, except profits from the sale of the real estate, that are considered the profits of corresponding budget. Thus a financial result from leaving of objects of the fixed assets is determined by deduction from a profit from leaving of the fixed assets them remaining cost, indirect taxes and charges, fixed assets related to leaving.

From 2015 Methodical recommendations are put in an operation from the record-keeping of the fixed assets of subjects state to the sector (farther are Methodical recommendations), confessed in accordance with NP(S)A 121 the "Fixed assets". Basic principles of account of repair of the fixed assets, account of the fixed assets are here driven to the lease.

Conclusions. Thus, the observance of requirements of the basic normative documents put in an operation from 2015 will provide the rightness of approaches in relation to confession of objects of the fixed assets, their classification, determination of primitive cost, charging (to the wear) of the fixed assets, reflection of realization of charges amortization on maintenance of the fixed assets during exploitation.

Keywords: plant and equipment, public institutions, initial cost, depreciation, operating leases, repairs of fixed assets.

Чабанюк О.М., Чиковська Н.М.

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ: НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ В СООТВЕТСТВИИ С НАЦИОНАЛЬНЫМИ ПОЛОЖЕНИЯМИ (СТАНДАРТАМИ) БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

В статье рассмотрены изменения, которые произошли в нормативных документах по учету основных средств в бюджетной сфере в связи с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности. Приведен порядок признания и определения объектов основных средств в бухгалтерского учета. Исследованы составляющие компоненты первоначальной стоимости объектов основных средств. Обращено внимание на особые условия применения вида оценки стоимости основных средств, как условная стоимость. Рассмотрены суть амортизации и критерии определения сроков полезного использования основных средств. Обращено внимание на порядок признания доходов, полученных в результате продажи основных средств. Рассмотрен учет основных средств в аренде, приведены основные принципы учета ремонта основных средств.

Ключевые слова: основные средства, бюджетное учреждение, первоначальная стоимость, амортизация, операционная аренда, ремонт основных средств.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Україна інтегрується у світовий економічний простір, тому перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за вимогами міжнародних стандартів є основним кроком для дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку. Наприкінці 2014 року відбулись зміни в нормативних документах щодо бухгалтерського обліку, зокрема в тих, які регулюють ведення обліку основних засобів в бюджетних установах. Необхідністю аналізу основних нормативних документів, які вступили в дію з 2015 року зумовлена актуальність цієї теми.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питанням визначення поняття “основні засоби” та їх обліку в бюджетних установах займались багато вітчизняних науковців, зокрема: П.Й. Атамас, Л.О. Грабенко,

С.П. Медведенко, Л.В. Панкевич, Т.С. Рябінкіна, праці яких стали основою досліджень.

Цілі статті. Метою дослідження є характеристика нових нормативних документів з обліку основних засобів у бюджетній сфері та визначення їх відмінностей в порівнянні з діючими у 2014 році, що стане передумовою правильності обліку основних засобів.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основним нормативним документом, який визначав методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, було Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 611 (далі – Положення) [2]. Проте, згідно з Наказом МФУ № 1163 від 25 листопада 2014 року “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” це положення втратило чинність [3].

Саме тому з метою модернізації системи бухгалтерського обліку основних засобів та здійснення переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві Фінансів України було розроблено та введено в дію з 1 січня 2015 року Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” (далі – НП(С)БО 121 “Основні засоби”).

Основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні 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 [3].

Відповідно до НП(С)БО 121 “Основні засоби” основними об’єктами основних засобів є

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

- відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх

обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору.

Разом з тим, змін у НП(С)БО 121 “Основні засоби” на рахунок класифікації основних засобів не відбулось. У новому НП(С)БО виділяються ті ж групи основних засобів, що й у Положенні.

Питанням визначення первісної вартості займався П. Й. Атамас. Так, на його думку, необоротні активи відображаються у бухгалтерському обліку та звітності за початковою (історичною) вартістю, тобто за фактичними витратами на їх придбання, спорудження або виготовлення. Іншими словами, початкова вартість – це сума грошових коштів і їх еквівалентів та інших форм компенсації, наданих у момент одержання активу [1, с. 137].

Первісна вартість – це історична (фактична) вартість активів, за якою вони оприбутковані на баланс установи [3]. У питанні визначення первісної вартості відбулись суттєві зміни. Так, у Положенні в первісну вартість основних засобів бюджетних установ, придбаних за оплату, включалась сума, сплачена постачальнику, а суми податку на додану вартість, зборів та інших видатків, які сплачувались при придбанні, витрат на встановлення, поточний та капітальний ремонт відносились на фактичні видатки установи. У НП(С)БО 121 “Основні засоби” чітко прописано, що у первісну вартість основних засобів включається:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);

- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

До первісної вартості основних засобів не включаються фінансові витрати.

Ще одним видом вартості основних засобів є умовна вартість. Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо).

Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Нарахування амортизації здійснюється протягом строку використання об'єкта основних засобів [3]. У Положенні існував чіткий строк корисного використання, відповідно до того, до якої саме групи необоротних активів відносився цей об'єкт. Окрім того, визначалась норма зносу до первісної вартості в розрахунку на рік у відсотковому співвідношенні. Відповідно до НП(С)БО 121 “Основні засоби” строк корисного використання основних засобів визначається з врахуванням наступних критеріїв:

- очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;

- очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;

- моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів;

- правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб'єкти державного сектору нараховують із застосуванням прямолінійного методу, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

У НП(С)БО 121 “Основні засоби” передбачаються, що надходження, отримані в результаті продажу основних засобів, вважаються доходами суб'єкта державного сектору, крім доходів від продажу нерухомого майна, які вважаються доходами відповідного бюджету. При цьому фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

З 2015 року введено в дію також Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору (далі – Методичні рекомендації), визнані відповідно до НП(С)БО 121 “Основні засоби” [4].

Основною їхньою відмінністю є те, що деякі розділи розглянуто більш глибоко та зрозуміліше. Так, наприклад, в Методичних рекомендаціях розглянуто питання обліку основних засобів в оренді. Якщо основні засоби отримані в операційну оренду, то вони відображаються на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в договорі оренди. При цьому витрати орендаря на покращення об'єкта операційної оренди, відображаються як капітальні інвестиції з подальшим зарахуванням до складу основних засобів як первісної вартості нового об'єкта. Орендні платежі, отримані від операційної оренди, в обліку відображаються як збільшення дебіторської заборгованості та отримання доходу. Орендодавцем дохід визнається на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід чи потенціалу корисності.

Окрім того, в Методичних рекомендаціях наведено основні принципи обліку ремонту основних засобів. Керівником державного сектору приймається рішення про характер та ознаки здійснюваних робіт (тобто чи спрямовані вони на підвищення

техніко-економічних можливостей, чи вони здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані). Роботи з поліпшення об'єкта основних засобів здійснюються за рахунок капітальних інвестицій, передбачених у кошторисах. Підставою для визнання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості, якості робіт, послуг, які надаються цим об'єктом. Витрати на утримання об'єкта основних засобів, які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єкта державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

Висновки. Таким чином, дотримання вимог основних нормативних документів, введених в дію з 2015 року, забезпечить правильність підходів щодо визнання об'єктів основних засобів, їх класифікації, визначення первісної вартості, нарахування амортизації (зносу) основних засобів, відображення здійснення витрат на утримання основних засобів під час експлуатації.

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: навч. посібник. / П. Й. Атамас, В. Я. Плаксієнко, В. О. Гуня. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – С. 135-178.
2. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ МФУ № 611 від 26 червня 2013 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>
3. НП(С)БО в державному секторі 121 “Основні засоби”: наказ МФУ № 1202 від 12 жовтня 2010 р.: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
4. Методичні рекомендації бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: наказ МФУ № 11 від 23 січня 2015 р.: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>