

22. Концептуальна основа фінансової звітності IASB: стандарт: Концепція від 01.09.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page2.
23. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М., 1999. – 574 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://read.newlibrary.ru/read/red__azrilijana_a_n_/page0/bolshoi_buhgalterskii_slovar.html.
24. Постулат Шмаленбаха // Большой бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/6455/ПОСТУЛАТ_ШМАЛЕНБАХА.
25. Пятов М.Л. Двойная запись как основа построения баланса: постулаты Л. Пачоли / М.Л. Пятов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buh.ru/articles/documents/14985>.
26. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета : [ученик] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
27. Заббарова О.А. Балансоведение : [учеб. пособ.] / О.А. Заббарова. – М., 2007. – 256 с.
28. Новиков И.В. Немецкая школа бухгалтерской мысли во второй половине XIX – начале XX века / И.В. Новиков // Инновационная экономика : материалы междунар. науч. конф. (г. Казань, октябрь 2014 г.). – Казань : Бук, 2014. – С. 12–15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/130/6123>.
29. Капитал [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://accountology.ucoz.ru/index/f_kapital/0-69.
30. Рудановский А.П. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ru.wikipedia.org/wiki/Рудановский,_Александр_Павлович.
31. Войнаренко М.П. Концепції капіталу та збереження капіталу / М.П. Войнаренко // Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://b-ko.com/book_281_glava_6_1.5_KONCEPCIJI_KAP.html.
32. Предмет і об'єкти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/46/3158.html>.
33. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець ; 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
36. Петренко Н.І. Бухгалтерський облік і контроль руху пасивів підприємства: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д. е. н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.І. Петренко ; Житомирський держ. технологічний ун-т. – Житомир, 2013. – 42 с.

УДК 658.153:657.56

Олініченко І.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри «Облік, аудит та фінанси»

Обласного комунального вищого навчального закладу

«Інститут підприємництва «Стратегія»

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Метою статті є дослідження питань, пов'язаних з новими правилами обліку необоротних активів в бюджетних установах, зокрема, визначення первісної вартості, порядку проведення індексації та нарахування амортизації основних засобів, як основної частини необоротних активів. Враховуючи нововведення з метою уникнення помилок при веденні обліку необоротних активів, керівнику бюджетної установи варто ретельно готувати наказ про облікову політику, який стане основним внутрішнім документом щодо організації бухгалтерського обліку в установі.

Ключові слова: бюджетна установа, основні засоби, первісна вартість, переоцінка, індексація, амортизація.

Олиниченко И.В. УЧЕТ НЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Целью статьи является исследование вопросов, связанных с новыми правилами учета необоротных активов в бюджетных учреждениях, в частности, определение первоначальной стоимости, порядка проведения индексации и начисления амортизации основных средств как основной части необоротных активов. Учитывая нововведения с целью предотвращения ошибок при ведении учета необоротных активов, руководителю бюджетного учреждения следует тщательно готовить приказ об учетной политике, который станет основным внутренним документом относительно организации бухгалтерского учета в учреждении.

Ключевые слова: бюджетное учреждение, основные средства, первоначальная стоимость, переоценка, индексация, амортизация.

Olinichenko I.V. ACCOUNTING OF INCONVERTIBLE ASSETS OF BUDGETARY ESTABLISHMENTS

The article is to study issues related to the new accounting rules fixed assets in budgetary institutions, including determining the initial value, the procedure of indexation and depreciation of fixed assets, as the main part of fixed assets. Due to innovations in order to avoid mistakes in the management of fixed assets accounting, head of budget organization should carefully prepare the order for accounting policies, which will be the main internal document to accounting in the institution.

Keywords: budgetary institutions, fixed assets, cost, revaluation, indexation, depreciation.

Постановка проблеми. Враховуючи особливості діяльності бюджетних установ, облік в них ведеться за правилами і нормами, які відрізняються від комерційних підприємств. Для наближення вітчизняних норм і правил бюджетного обліку до міжнародних Міністерством фінансів України було розроблено і затверджено ряд Національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). З 1 січня 2015 р. в дію вступили тільки деякі НП(С)БОДС, в тому числі ті, які регламентують облік необоротних активів. У зв'язку з нововведеннями в практичній діяльності бюджетних установ виникло багато питань та проблем щодо порядку відображення в обліку необоротних активів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку необоротних активів в бюджетних установах відображені в працях багатьох науковців, серед яких слід виділити П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, О.П. Гаценко, Р.Т. Джогу, М.Г. Михайлова, В.Ф. Палія, Л.В. Панкевича, С.В. Свірко та ін.

Незважаючи на доробки вітчизняних вчених, слід зазначити, що дослідження проблем обліку необоротних активів в бюджетних установах потребують подальшого наукового дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження питань, пов'язаних з новими правилами обліку необоротних активів в бюджетних установах, зокрема, визначення первісної вартості, порядку проведення індексації та нарахування амортизації основних засобів як основної частини необоротних активів.

Виклад основного матеріалу дослідження. До необоротних активів в бюджетних установах відносять основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, незавершене капітальне будівництво. Як правило, основну частку необоротних активів бюджетних установ складають основні засоби, тому більше уваги в статті буде приділено саме питанням обліку основних засобів бюджетної установи. Згідно НП(С) БОДС 121 «Основні засоби», «основні засоби – 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» [1].

Одиницею обліку є об'єкт основних засобів, а саме: 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. Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням та/або він має потенціал корисності для суспільства, і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена [1]. При цьому вартісна межа для об'єктів основних засобів положенням не встановлена. Проте, відповідно до п. 3.2.3 НП(С) БОДС 121, суб'єкти державного сектору зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 2500 грн. та строк використання яких перевищує один рік. Отже, можна припустити, що об'єкти необоротних активів, які мають вартість більше 2500 грн. (без ПДВ) і термін експлуатації більше одного року, будуть зараховані до складу основних засобів.

З 1 січня 2015 р. до первісної вартості основних засобів включаються наступні витрати: 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. Тому, враховуючи необхідність відображення таких витрат, до моменту доведення об'єкту основних засобів до робочого стану вся інформація збирається на бухгалтерському рахунку 141 «Капітальні інвестиції в основні засоби» [2].

Нововведення стосуються і питання проведення індексації основних засобів в бюджетних установах. Основним нормативним документом, який регулював питання індексації необоротних активів у бюджетних установах, було Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджене наказом Мініфіну від 26.06.2013 р. № 611 (далі – Положення № 611) [3]. А безпосередньо порядок проведення індексації вартості груп необоротних активів визначався п.п. 146.21 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) [4]. З 1 січня 2015 р. Положення № 611 втратило свою чинність на підставі п. 2 наказу Мініфіну «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 25.11.2014 р. № 1163 [5]. Поруч із цим, починаючи з нового року з ПКУ зникла і норма, яка надавала платникам податку на прибуток право щорічно проводити індексацію вартості основних засобів. На зміну Положенню № 611 прийшло НП(С) БО 121 «Основні засоби», в якому навіть найменшої згадки про індексацію необоротних активів немає. Відтак, з 1 січня 2015 р. проводити щорічну індексацію вартості груп необоротних активів не потрібно, але в НП(С) БО 121 з'явилось поняття переоцінки основних засобів.

У разі прийняття рішення суб'єктом державного сектору об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Переоцінені первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Зауважимо, що під справедливою вартістю розуміють суму, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 розд. I НП(С) БО 121). Інакше кажучи, це ринкова вартість об'єкта основних засобів на конкретну дату. Але хто має визначати цю вартість та на підставі чого слід це робити – поки що залишається не зрозумілим.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому

для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість [1].

Для переоцінки як основних засобів, так і нематеріальних активів, рішення приймає керівник установи, але таке рішення має бути погоджене з органом, уповноваженим управляти об'єктами державної (комунальної) власності, якщо такий визначено (п. 3 р. 3 НП(С)БО 121 «Основні засоби») [1].

Малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, амортизація вартості яких здійснюється за методом «50%/50%» (амортизація у розмірі 50 % первісної вартості нараховується в першому місяці передачі у використання та решта 50% – у місяці вилучення з активів), переоцінці не підлягають.

Дані про переоцінку (зміна вартості і суми зносу) обов'язково мають знайти своє відображення у реєстрах аналітичного обліку основних засобів. Причому суму дооцінки залишкової вартості основних засобів слід відносити на збільшення капіталу в дооцінках, а суму уцінки – до складу витрат звітного періоду. Слід звернути увагу на такі два нюанси (п. 8 розд. III НП(С)БО 121):

1) якщо дооцінці передувала уцінка основних засобів, то сума такої дооцінки визнається доходами установи у сумі, що не перевищує суми попередньої уцінки. Суму такого перевищення слід зараховувати до капіталу в дооцінках звітного року;

2) якщо уцінці передувала дооцінка основних засобів, то суму такої уцінки відносять на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки. А різницю між сумою уцінки і дооцінки включають до складу витрат звітного періоду.

При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку операцій з переоцінки необоротних акти-

вів насамперед слід керуватися Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ, затвердженою наказом Мінфіну від 26.06.2013 р. № 611 [2].

Одним із ключових моментів щодо переоцінки необоротних активів також є періодичність її проведення. Переоцінку об'єктів основних засобів слід здійснювати з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої. Незрозумілим досі залишається питання, хто ж має здійснювати переоцінку. Адже про постійно діючу комісію, яка б займалася цим, ані в НП(С)БО 121, ані в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору не згадується. Водночас у випадку переоцінки основних фондів у цілях бухгалтерського обліку, абз. 7 ч. 2 ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [6], передбачено обов'язкове проведення оцінки суб'єктом оціночної діяльності. Залишається чекати офіційних пояснень від уповноважених органів щодо суб'єктів переоцінки.

Порівняння основних вимог до проведення індексації та переоцінки вартості необоротних активів наведено у табл. 1.

Введення в дію НП(С)БОДС 121 внесло зміни і до порядку нарахування зносу на необоротні активи. Відтепер усі бюджетні установи мають нараховувати амортизацію. «Амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)», тоді як знос визначено наступним

Таблиця 1

Порівняння основних вимог до проведення індексації та переоцінки вартості необоротних активів

Вимоги до проведення	Індексація необоротних активів	Переоцінка необоротних активів
Підстава для проведення	Індексація первісної вартості груп необоротних активів проводиться у разі, якщо коефіцієнт індексації перевищує одиницю (тобто якщо річний індекс інфляції більше 110%). Така вимога була передбачена п.п. 146.21 ПКУ	Переоцінку об'єкта основних засобів проводять у разі, якщо залишкова вартість такого об'єкта суттєво (на 10% і більше) відрізняється від його справедливої вартості (п. 3 розд. III НП(С)БО 121)
Строки проведення	Індексація первісної (переоціненої) вартості груп необоротних активів (крім об'єктів житлового фонду) проводиться протягом I кварталу наступного звітного року (п. 7.3 Положення № 611)	Не визначено
Хто проводить	Індексацію необоротних активів установ проводить постійно діюча комісія, яка призначається наказом керівника установи щорічно і діє протягом року у складі: – керівника або заступника (голови комісії); – головного бухгалтера або його заступника (в установах, у яких бухгалтерська служба не утворюється, спеціаліста, на якого покладено виконання обов'язків бухгалтерської служби), працівника централізованої бухгалтерії (в установах, які обслуговуються централізованими бухгалтеріями); – особи, на яку покладено відповідальність за збереження необоротних активів; – інших посадових осіб (на розсуд керівника установи) (п. 7.4 Положення № 611)	Переоцінку об'єктів основних засобів мають здійснювати суб'єкти оціночної діяльності: – суб'єкти господарювання – зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності відповідно до цього Закону; – органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі (ст. 5 і 7 Закону № 2658)
Порядок відображення в бухгалтерському обліку	Результат дооцінки вартості необоротних активів після проведення індексації відносять на збільшення фонду в необоротних активах за їх видами, а результат уцінки – на зменшення фонду в необоротних активах	Суму дооцінки залишкової вартості основних засобів слід відносити на збільшення капіталу в дооцінках, а суму уцінки – до складу витрат звітного періоду (п. 7 розд. III НП(С)БО 121)
	Відомості про зміну первісної вартості та суми зносу необоротних активів заносять до реєстрів аналітичного обліку. Інформацію про зміну первісної вартості та суму нарахованого зносу відображають в Інвентарній картці обліку основних засобів у бюджетних установах за формою № ОЗ-6 (бюджет)	

чином: «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання» [1].

Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Раніше строк корисного використання визначався для усіх бюджетних установ у відповідній інструкції.

Ще одне нововведення стосується методу амортизації, поняття якого раніше не розглядалося. Амортизацію основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) суб'єкти державного сектору нараховують із застосуванням прямолінійного методу. При цьому підходить до відображення в бухгалтерському обліку нарахування зносу (амортизації) на необоротні активи – воно здійснюється через субрахунок 841 «Витрати на амортизацію необоротних активів». Результати переоцінки активів під час списання або щорічно пропорційно нарахованій амортизації відносяться до результатів виконання кошторису: Дт 441 «Дооцінка, уцінка необоротних активів», Кт 43 «Результати виконання кошторисів».

Як і раніше, сума амортизації об'єктів основних засобів визначається в гривнях без копійок за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному періоді, а також амортизація, нарахована у розмірі 100% вартості об'єкта основних засобів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Висновки з даного дослідження. Сучасний етап розвитку України характеризується реформуванням всієї системи бухгалтерського обліку, зокрема і в

бюджетних установах. Зважаючи на це, для уникнення помилок при веденні обліку необоротних активів керівнику бюджетної установи варто ретельно готувати наказ про облікову політику. В даному наказі відносно необоротних активів та основних засобів, зокрема, варто досить детально описати правила обліку, порядок формування первісної вартості, порядок проведення переоцінки, порядок нарахування амортизації та випадки і порядок списання таких активів з балансу установи. Таким чином, наказ про облікову політику в бюджетних установах перестане носити формальний характер і буде відображати діючі в установі правила обліку необоротних активів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10/paran18#n18>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page>.
3. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 25.11.2014 р. № 1163 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1603-14>.
6. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.