

1. Левшаков С. Ф. Вплив світового досвіду на становлення фінансового моніторингу в Україні / С. Ф. Левшаков // Європейський вектор економічного розвитку. – 2010. – №1 (8). – С. 92–100.
2. Буткевич С. Фінансовий моніторинг в Україні: правова природа та перспективи розвитку // Юридична Україна. – 2012. – № 4. – С. 43–49.
3. Конституція України: станом на 1 січня 2006 р. / Мінюст України. – Офіц. вид. – К.: Укр. Центр Правничих Студій, 2006. – 128 с.
4. Положення про здійснення банками фінансового моніторингу, затверджене Постановою Правління Національного банку від 31.01.2011 р. № 22 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом або фінансуванню тероризму: Закон України 28.11.2002 р. № 249–IV // Офіц. вісн. України. – 2002. – № 50. – Ст. 44.
6. DIRECTIVE 2005/60/EC OF THE EUROPEAN PARLAMENT AND OF THE COUNCIL on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering and terrorist financing of 26 October 2005 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:309:0015:0036:EN:PDF>
7. Дмитров С. О., Коваленко В. В., Єжов А. В., Бережний О. М. Фінансовий моніторинг в банку: навч. посібн. / С. О. Дмитров, В. В. Коваленко, А. В. Єжов, О. М. Бережний. – Суми: ВТД «Університетська книга», 2008. – 336 с.
8. Стратегія розвитку системи запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму на період до 2015 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 9 березня 2011 р. № 190-р // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/190-2011-%D1%80>

УДК 657:061

Кравченко О. В., к.е.н., доцент

ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

У статті розглянуто питання методології обліку основних засобів бюджетних установ, визначено порядок формування їх первісної вартості, обґрунтовано рекомендації щодо подальшого обліку.

Ключові слова: реформа бухгалтерського обліку, основні засоби, бюджетні установи, первісна вартість, оцінка.

Кравченко О. В.

Кравченко О.

METHODOLOGICAL ASPECTS ACCOUNTING OF FIXED ASSETS OF BUDGETARY INSTITUTIONS

Considered in the article methodological issues accounting for fixed assets the budgetary institutions, is defined as the formation of their original cost, the recommendations for further accounting.

Key words: reform of accounting, fixed assets, budgetary institutions, the initial cost, estimate.

Кравченко Е. В.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

В статье рассмотрены вопросы методологии учета основных средств бюджетных учреждениях, определен порядок формирования их первобытной стоимости, обоснованы рекомендации относительно последующего учета.

Ключевые слова: реформа бухгалтерского учета, основные средства, бюджетные учреждения, первобытная стоимость, оценка.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Вдосконалення методології, методики та організації обліку в бюджетних установах має принципове значення для посилення контролю за соціально-економічною віддачею всіх видів ресурсів і покращання якісних показників їх діяльності. При цьому зростає роль бухгалтерського обліку як найважливішого засобу отримання повної і достовірної інформації про майно установ, їх зобов'язань, доходів і видатків, своєчасного доведення цих відомостей до внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Нові економічні умови диктують необхідність перегляду стратегії бюджетної політики. Реформа бюджетної сфери і супроводжуюча її реформа бухгалтерського обліку націлені, насамперед, на реалізацію принципу прозорості, підзвітності та відкритості державних фінансів суспільству, коли суспільство може оцінити фінансові результати.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Значний внесок у розвиток методології та організації бухгалтерського обліку і звітності різних установ бюджетної сфери внесли такі вітчизняні вчені: П. Й Атамас, Ф. Ф. Бу-

тинець, Р. Т. Джога, С. О. Левицька, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко та ін.

Проте, актуальність, теоретична і практична значущість, сучасні вимоги до організації бухгалтерського обліку і аудиту в бюджетних установах, а також недостатність наукових розробок окремих проблем в цій області зумовили подальші дослідження та наукові розробки.

Цілі статті. Проведення комплексного дослідження та обґрунтування науково-методологічних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основною проблемою реформування обліку в бюджетних установах є відсутність єдиних підходів до розробки дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розробленості питання переходу на єдині методологічні засади. Для прийняття управлінських рішень будь-якого рівня необхідно розширення спектру економічної інформації як в кількісному, так і в якісному напрямку. У зв'язку з цим, рішення на основі бухгалтерських даних додають їм більш вагому значимість.

Реалізація бюджетної політики спрямована на формування сприятливого макроекономічного середовища, здійснення послідовних та ефективних заходів у податково-бюджетній сфері, забезпечення стабільності державних фінансів, високих темпів економічного зростання на основі проведення модернізації економіки держави та підвищення її конкурентоспроможності, формування бюджету на 2012 р. за принципом середньострокового бюджетного планування з чіткими фіскальними та видатковими орієнтирами [4].

Для надання послуг різного характеру бюджетні установи повинні мати, перш за все, засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі надання послуг. Найбільшу частину всіх активів установ, як правило, становлять основні засоби. Облік основних засобів бюджетних установ кардинально відрізняється від обліку основних засобів небюджетних установ. Насамперед, це зумовлено особливістю їх фінансування, джерелами надходження основних засобів та напрямками їх використання.

Основним нормативним документом з обліку необоротних активів в державному секторі є Інструкція № 64.

У ній зазначено, що до основних засобів належать матеріальні активи, які використовуються установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект) [1].

Методика міжнародної облікової практики основних засобів установ державного сектору викладена у МСБОДС 17 «Основні засоби». Відповідно до цього міжнародного стандарту під однойменними категоріями слід розуміти: матеріальні активи, які утримує суб'єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим або адміністративних цілей і термін використання, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду [2].

Гармонізація нормативної бази бухгалтерського обліку передбачає приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору відповідно до умов господарювання суб'єктів у ринковому середовищі.

Метою Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів [5].

Реалізація цієї мети передбачає впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), схвалених методологічною радою з бухгалтерського обліку при МФУ.

В НП (С)БОДС 121 «Основні засоби», яке вступить в дію з 2013 р., 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 бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року [6].

Додатково також зазначено критерії віднесення до основних засобів бюджетних установ відносять необоротні активи, що мають матеріальну форму, строк корисної експлуатації яких становить більше одного року, та які відповідають наступним критеріям: вартість більше

1000 грн. за одиницю (комплект); наявність в переліку активів, що відносяться до основних засобів незалежно від вартості.

У випадку якщо умови не виконуються, то такий предмет відноситься до засобів обігу.

Отже, основоположними моментами в ідентифікації об'єкта основних засобів є строк корисної експлуатації та вартість.

Питання формування вартості об'єктів необоротних активів для бюджетних установ суттєво відрізняються від міжнародної практики обліку в державному секторі, а також від вітчизняної діючої облікової практики суб'єктів господарювання.

Для бюджетних установ визначають:

- первісну вартість – вартість, що історично склалася у результаті здійснених фактичних видатків на придбання, спорудження та виготовлення об'єктів;

- балансову вартість – вартість, за якою необоротні активи включаються до балансу після вирахування суми зносу з їх первісної вартості;

- відновлювальну вартість – нова вартість об'єкта, отримана після перегляду первісної вартості внаслідок проведення подальшої переоцінки.

НП(С)БОДС 121 виокремлює ще справедливу вартість – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами [3].

У момент введення об'єкта в експлуатацію фіксується його первісна вартість – фактична вартість основних засобів, яка сформувалась в результаті їх придбання, спорудження і виготовлення. Закінчені будови і споруди включаються до складу основних засобів у повній сумі всіх здійснених на них витрат, а заново придбані – у сумі їх придбання за договірними цінами без транспортних витрат і ПДВ, які відносяться на статтю витрат по їх придбанню.

Зміну первісної вартості передбачено при випадках частковій ліквідації об'єктів; добудуванні, дообладнанні, реконструкції та модернізації.

За балансовою вартістю формується фонд у необоротних активах. Безпосередньо в обліку балансова вартість окремих об'єктів не фіксується, вона є величиною розрахунковою і визначається у випадку списання з балансу основних засобів як різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу.

На збільшення вартості основних засобів не відносяться і витрати, понесені при їх капітальному ремонті.

Облік основних засобів, за певним винятком, ведеться в гривнях без копійок. Сума копійок, сплачена за придбані основні засоби, відразу відноситься на витрати установи.

Натомість, за міжнародними стандартами при формуванні первісної вартості об'єктів основних засобів державного сектору до неї також включають і витрати, пов'язані з їх придбанням. Така практика застосовується і у вітчизняній практиці суб'єктів господарювання.

Порівняння наведених методологічних підходів, вказує те, що на відміну від вітчизняної міжнародна практика вважає доцільним включати до її складу як транспортні витрати, так і податкові платежі з приводу придбання об'єкта.

У наведених положеннях НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» спостерігається поступова конвергенція положень бюджетного і комерційного обліку, узгодження з міжнародною практикою.

Так первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається: 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 бухгалтерського обліку в державному секторі); 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 [3].

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням перелічених витрат.

Об'єкт основних засобів може бути придбаний у результаті обміну або часткового обміну на інший актив. Вартість отриманого об'єкта оцінюється за його справедливою вартістю, скоригованою на величину переданого активу чи його еквівалента.

Різниця між залишковою і справедливою вартістю переданого об'єкта основних засобів включається до складу витрат звітного періоду.

Вважаємо, що сформована таким способом вартість необоротних активів установ буде достовірною.

Для відображення в обліку вартості основних засобів бюджетні установи використовують рахунок 10 «Основні засоби».

За дебетом субрахунків рахунку 10 і кредитом відповідних субрахунків класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» або 6 «Поточні зобов'язання» відображається вартість придбаних основних засобів. Одночасно робиться запис у дебет відповідного субрахунку класу 8 «Витрати» і кредит субрахунку 401 «Фонд у необоротних активах за їх видами» [6].

Стосовно формування вартості таких активів з 2013 р. після введення в дію НП(С)БОДС, то, на нашу думку, необхідно ввести додатковий рахунок. Це може бути, по аналогії з суб'єктами господарювання, рахунок 15 «Капітальні інвестиції», призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За дебетом рахунку буде відображається збільшення понесених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених активів тощо) (табл. 1).

Таблиця 1

Відображення в обліку операцій з надходження основних засобів з використанням рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано основні засоби, придбані за рахунок бюджетних коштів	15	364	5000
Відображено витрати, пов'язані з доставкою	15	364	1000
На суму ПДВ (установа не платник)	801	364	1000
Установа платник ПДВ	641	364	1000
Відображення збільшення фонду в необоротних активах	801	401	6000
Перераховано кошти	364	311	7000
Введено в дію об'єкт	10	15	6000

Приклад відображення операцій з придбання основних засобів з використанням запропонованого рахунку наведено в табл.

Це дозволить сформулювати реальну вартість придбаного об'єкта основних засобів.

Висновки. Отже, методика оцінки основних засобів бюджетних установ суттєво відрізняється від інших суб'єктів господарювання, міжнародних стандартів обліку. Передбачена адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності діяльності органів державного сектора до Міжнародних стандартів потребує подальшої узгодженості питань оцінки основних засобів, що сприятиме формуванню їх повної і достовірної вартості. При формуванні первісної вартості об'єктів основних засобів витрати, що були понесені під час їх придбання або одержання, застосовувати рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Це дозволить правильно відображати оцінку таких об'єктів.

1. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ Наказ ДКУ від 17.07.2000 р. № 64 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459-00>
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору МФБ 2003 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=80967&cat_id=80024.
3. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article_id=293082&cat_id=8303.
4. Про Основні напрями бюджетної політики на 2012 рік: постанова ВРУ від 13.05.2011 р. № 3358 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3358-vi>.
5. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : постанова КМУ від 16.01.2007 р. № 34 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/main?art_id=293080&cat_id=293062.
6. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядку його застосування : наказ ДКУ від 10.12.1999 р. № 114 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0890-99>.