

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ В КОНТЕКСТІ ВІДПОВІДНО ДО НП(С)БОДС

Л. І. ЖИДЄЄВА, кандидат економічних наук;

О. М. АНДРІЄНКО

(Національний університет Державної податкової
служби України, м. Ірпінь)

Анотація. У сучасних умовах інтеграції України до Європейського Союзу з метою забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів набувають надзвичайно важливого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку. Мета статті – розкрити проблеми методики бухгалтерського обліку необоротних активів відповідно до НП(С)БОДС. Методологічною основою формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах з 1 січня 2015 р. є НП(С)БОДС, разом із тим виникають проблеми з обліку активів у державному секторі. Введення в дію НП(С)БОДС викличе цілу низку питань, зумовлених специфікою фінансово-господарської діяльності бюджетних установ.

Ключові слова: Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), основні засоби.

У сучасних умовах інтеграції України до Європейського Союзу з метою забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів і надання внутрішнім і зовнішнім користувачам максимально достовірної інформації, набувають надзвичайно важливого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку, особливо це стосується бюджетних установ. У наш час актуальними є питання щодо досягнення цілі уніфікації, гармонізації бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ у результаті реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [19]. Проте, зважаючи на специфіку функціонування більшості бюджетних установ, проблеми бухгалтерського обліку основних засобів набувають особливої актуальності та є однією із найбільш складних у їх практичній діяльності.

Методологічною основою формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах з 1 січня 2015 р. є НП(С)БОДС. Між іншим, у міжнародній

практиці керуються міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора.

Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установ розглядалися у працях таких вітчизняних учених, як П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, І. Д. Ватуля, Р. Т. Джога, І. А. Краївська, М. Г. Михайлов, С. В. Свірко, та ін.

Більшість науковців оцінювали методика та організацію бухгалтерського обліку основних засобів, спираючись на чинну нормативну базу. З огляду на введення в дію з 1.01.2015 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (далі НП(С)БОДС 121 «Основні засоби») необхідні значні зміни в методиці та організації бухгалтерського обліку основних засобів, що також підкреслює актуальність дослідження. Тому необхідно провести комплексні розробки вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку основних засобів в умовах введення НП(С)БОДС.

Метою статті є дослідження вітчизняного та зарубіжного досвіду бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах в умовах запровадження НП(С)БОДС і розробка пропозицій щодо вдосконалення методики бухгалтерського обліку в практичній діяльності з метою реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Бюджетні установи, як і інші суб'єкти господарювання, мають характерні особливості – їх діяльність відбувається у сфері надання послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Однією з важливих передумов високоякісного, перманентного, своєчасного надання цих послуг є забезпеченість

бюджетних установ засобами праці, які становлять самостійний об'єкт бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання – так звані «необоротні активи» [3, с. 264]. Необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей і об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік. Основні засоби є складовою необоротних активів.

Поняття «основні засоби» по-різному тлумачать окремі автори, у більшості випадків відповідно до нормативно-правових джерел (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «основні засоби» в економічній літературі з обліку у бюджетних установах

Автор	Визначення
Атамас П. Й. [1, с. 265]	Матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, і вартість яких без ПДВ та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект) і поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом
Болюх М. А., Заросило А. П. [2, с. 175], Джоза Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. [7, с. 266]	Необоротні активи, які мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 500 грн за одиницю (комплект)
Ватуля І. Д., Левченко З. М. [13, с. 132]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 1000 грн за одиницю (комплект)
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [6, с. 103]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 1000 грн (без ПДВ) за одиницю (комплект)
Лемішовський В. І. [5, с. 231], Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. [9, с. 222], Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидеєва Л. І. [22, с. 202]	Матеріальні активи, які використовує установа багаторазово і безперервно у ході виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить понад 1 рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів становить 1000 грн за одиницю (комплект)

Проаналізувавши визначення поняття «основні засоби», необхідно зазначити, що автори трактують це поняття, спираючись на чинну нормативну базу у той чи той період часу.

У табл. 2 надано тлумачення, якими керуються бухгалтери-практики бюджетних установ відповідно до чинних у 2012–2015 рр. регламентів.

Серед методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах упродовж

2012–2014 р. такі: Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 64 [18], яка втратила чинність через упровадження з 26.06.2013 р. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ № 611 [16], яке втратило чинність з 01.01.2015 р. через набрання чинності НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [12]. Така швидка зміна нормативних актів негативно впливає на застосування методичних підходів у практику бухгалтерського обліку. Якщо Інструкція № 64 [18] детально регламентувала організацію та методику бухгалтерського обліку

Таблиця 2

**Законодавчо-нормативна джерела інформації та її використання
при прийнятті рішень щодо обліку основних засобів**

Назва нормативно-законодавчого акта, номер і дата його дії	Зміст нормативно-законодавчої інформації
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [15]	Визначає правові принципи щодо обліку та оподаткування господарської діяльності бюджетної установи
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 12.05.2011 р. [17]	Визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 (частково втратив чинність) [14]	Визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовують бюджетні установи, та типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом і зобов'язаннями бюджетних установ
Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ державного казначейства України № 68 від 27.07.2000 р.	Визначає форми меморіальних ордерів і порядок їх складання у бюджетних установах
Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ державного казначейства України № 100 від 06.10.2000 р.	Регламентує форми карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядок їх складання
Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання: Наказ Головного управління державного казначейства України Державний комітет статистики України № 125/70 від 02.12.1997 р.	Визначає типові форми з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримують за рахунок державного або місцевих бюджетів і порядок їх складання
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 (набуває чинності з 1.01.2015) [12]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 (набуває чинності з 1.01.2015) [8]	Застосовують суб'єкти державного сектора для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визнані

ку основних засобів і їх документальне оформлення, то в Положенні № 611 [16] та НП(С) БОДС 121 «Основні засоби» [12] такої деталізації немає, надаються тільки методологічні основи бухгалтерського обліку. Крім того, у НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [12] подано всі терміни і підходи, що використовуються у ПСБО 7 «Основні засоби», орієнтовані на застосування у підприємницьких структурах без урахування специфіки бюджетних установ. З метою удосконалення методики бухгалтерського обліку основних засобів було додатково розроблено Методичні рекомендації з бухгал-

терського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 (набуває чинності з 1.01.2015) [8], бо потрібна методика відображення на рахунках господарських операцій з руху основних засобів і уточнення визначення окремих позицій. Зауважимо, що у міжнародній практиці керуються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку для державного сектора 17 «Основні засоби» (далі – МСБОДС 17) [10].

З метою визначення адаптованості нормативно-правового поля регламентації бухгалтер-

ського обліку та звітності до міжнародних стандартів проаналізуємо змістовне наповнення поняття «основні засоби» 2012–2014 рр. (табл. 3).

Таблиця 3

Визначення основних засобів бюджетних установ відповідно до законодавства

Джерело	Визначення
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [15]	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується через фізичний або моральний знос, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він триває більш ніж рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 17 «Основні засоби» [10]	Матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуги з надання в оренду чи для адміністративних цілей; б) використовуватимуть за очікуванням протягом більше одного періоду
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [12]	Матеріальні активи, які утримує установа для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, понад один рік. До малоцінних необоротних матеріальних активів зараховуються предмети вартістю, що не перевищує 2500 грн і сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 грн за одиницю
Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державної казначейської служби України від 17.07.2000 р. № 64 [18]	Матеріальні активи, які використовує установа багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більш ніж один рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект)
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [16]	Матеріальні активи, які утримує установа для використання їх у виробництві/діяльності або для постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше ніж один рік

З наведеної інформації у табл. 3 можна зробити висновок про те, що визначення у НПСБОДС № 121 «Основні засоби» [12] та Положення № 611 [16] збігаються, що свідчить про узгодженість нормативних документів між собою.

Між іншим, визначено лише граничну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів.

Необхідно звернути увагу на те, що Положення № 611 діяло з 26.06.2013 р., а НПСБОДС затверджені, але набувають чинності з 01.01.2015 р. Тільки Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [18] ви-

значають вартісну межу та віднесення основних засобів за їх групами та до інших необоротних матеріальних активів. Зовсім інше визначення пропонується у Податковому кодексі України, який у першу чергу встановлює вартісне обмеження на основні засоби, поділ основних засобів на групи (є певна відмінність від груп основних засобів за їх видами), враховуючи терміни їх корисної дії та норм амортизації і методи нарахування амортизації. Тому об'єктивно у практиків виникає питання, яким документом повинен керуватись бухгалтер з обліку основних засобів у бюджетних установах?

Одним із ключових питань в обліку основних засобів є критерії їх визнання. Звичайно, визначення того, чи є видаток активом або ж витратами, істотно впливає на відображений у фінансовій звітності результат діяльності.

Проведемо аналіз сутнісних ознак і їх вплив на організацію обліку, контролю та аналізу основних засобів, що регламентується Інструкцією № 64, Положенням № 611, НП(С) БОДС 121 і МСБОДС 17 (табл. 4). За табл. 4 видно, що відповідно до Інструкції № 64 та Положення № 611 критерії визнання основних засобів не встановлено, а НП(С)БОДС 121 встановлено ті ж критерії, що і в МСБОДС 17.

Щоб стверджувати про відповідність першому критерію визнання, слід упевнитись у надходженні майбутніх економічних вигод (або реалізації потенціалу корисності). Цього можна досягти, показавши, що суб'єкт господарювання отримує винагороду від використання активу і візьме на себе пов'язані з ним ризики. Другий критерій визнання – задовольнити порівняно легко, оскільки існує ціла низка методик для проведення достовірної первісної оцінки активу.

Згідно з нормативними актами та документами, визначення об'єкта основних засобів залишилося незмінним, але у МСБОДС 17 немає визначення об'єкта основних засобів. Основоположним моментом у ідентифікації об'єкта основних засобів є строк корисного використання (експлуатації), визначення якого залишилось незмінним.

Проте в Інструкції № 64 зазначалося, що строк корисної експлуатації основних засобів установи встановлює міністерство за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу. Положення № 611, НП(С)БОДС 121 і МСБОДС 17 встановлення строку корисного використання (експлуатації) не визначено.

Класифікацією основних засобів бюджетних установ є системний розподіл множини об'єктів (одиниць класифікації) на підмножини за їх подібністю або відмінністю [7]. Підмножина об'єктів, отримана в результаті класифікації, є класифікаційне угруповання. Глибина класифікації вимірюється числом

ступенів класифікації. Властивості або характеристики об'єкта, згідно з якими проводиться класифікація, є ознакою (підставою) класифікації. У різних джерелах вчені класифікують основні засоби бюджетних установ по-різному (табл. 5).

Отже, автори пропонують різні ознаки для класифікації основних засобів, при цьому виокремлюють від 2 до 5 ознак. Між іншим, для раціональної організації бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установ, враховуючи особливості їх діяльності, величини установ, використання у господарській діяльності, видів основних засобів, закріплення за матеріально-відповідальними особами, нарахування амортизації, з огляду на термін корисної дії тощо ми запропонували власну класифікацію (табл. 6).

На основі запропонованої класифікації та враховуючи безпосереднє закріплення основних засобів за окремими підрозділами (матеріально-відповідальними особами), необхідно організувати облік основних засобів і інших матеріальних необоротних активів. Разом із тим доцільно було б внести ще до класифікаційних ознак і поділ основних засобів відповідно до Податкового кодексу за термінами корисної дії основних засобів і нормами амортизації (16 груп), оскільки виникає необхідність нарахування амортизації. Бухгалтер самостійно обирає ознаки класифікації, відображаючи особливості обліку основних засобів у Наказі про облікову політику бюджетної установи та в додатках до нього.

На сучасному етапі економічних відносин одним із важливих питань управління основними засобами бюджетних установ є визначення їх вартості. Проведемо аналіз вартісних ознак основних засобів, що регламентується Положенням № 611 і НП(С)БОДС 121 (табл. 7).

Аналіз нормативно-законодавчої бази свідчить про те, що у Положенні № 611 відредаговано визначення балансової і первісної вартостей, а відновлювальну вартість замінили на переоцінену, також відредаговано її визначення. Проте НП(С)БОДС 121 надає ширший перелік визначення вартості основних засобів, що пов'язано з метою адаптації бухгалтер-

Таблиця 4

Порівняльний аналіз сутнісних ознак основних засобів бюджетних установ

Джерело	Критерії визнання	Об'єкт основних засобів	Строк корисного використання
Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державної казначейської служби України від 17.07.2000 р. № 64 [18]	Критерії не вказані	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 у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролює установа	Очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням буде виконувати основні функції та завдання бюджетних установ
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [16]	Критерії не вказані	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 у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролює установа	Очікуваний період часу, протягом якого активи буде використовувати установа або з їх використанням буде виконано (виготовлено) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг)
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [12]	Існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектора майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена	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 контролює суб'єкт державного сектора або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг)	Очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 17 «Основні засоби» [10]	а) Існує ймовірність того, що в майбутньому суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з цим активом, або реалізує його потенціал корисності; б) соціальна справедливість вартості активу для суб'єкта господарювання можна достовірно оцінити	Стандартом не прописано	а) Період, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати активи, або б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, які суб'єкт господарювання очікує отримати від активу

Таблиця 5

Підходи до Класифікації основних засобів бюджетних установ

Автор	Класифікаційні групи
Атамас П. Й. [1]	<ul style="list-style-type: none"> • За характером участі у процесі відтворення – виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва (засоби підсобного сільського господарства, виробничої майстерні тощо); невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо) • належністю – власні й орендовані • за призначенням і характером виконуваних функцій – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби
Болюх М. А., Заросило А. П. [2]	<ul style="list-style-type: none"> • За відповідними галузями, які формуються під впливом видів діяльності на основні засоби галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо • залежно від використання в діяльності основні засоби поділяють на: такі, що діють; такі, що перебувають у запасі; такі, що не діють • за функціональним призначенням – основні та допоміжні • за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні • за належністю – власні та орендовані
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [6]	<ul style="list-style-type: none"> • За ступенем використання – діючі (основні засоби, що використовуються в господарській діяльності установ, організацій, недіючі, ті, що перебувають у запасі • за належністю – власні та орендовані
Лемішовський В. І. [5]	<ul style="list-style-type: none"> • За технічними характеристиками – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби • за ступенем використання – діючі, у резерві недіючі • за належністю – власні та орендовані • за характером участі у виробничому процесі – виробничі (задіяні у сфері матеріального виробництва); невиробничі (засоби закладів освіти, культури, науки, охорони здоров'я)
Мних Є. В. [21]	<ul style="list-style-type: none"> • За приналежністю розрізняють власні та орендовані основні засоби • за функціями, що виконуються в процесі діяльності, основні засоби поділяються на активні (машини, обладнання, прилади, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів) • за роллю в процесі обслуговування розрізняють виробничі (активні та пасивні основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі обслуговування або забезпечують нормальне функціонування бюджетної установи) та невиробничі (будівлі, споруди та інвентар, що підпорядковані житлово-комунальним господарствам, заклади побутового обслуговування, соціальної інфраструктури тощо) основні засоби • за призначенням основних засобів прийнято виокремлювати: будівлі, споруди, передаточні пристрої, машини та устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар • за характером використання основні засоби розподіляються на працюючі, що в експлуатуються, та непрацюючі, які зберігаються на складі або перебувають у стані консервації
Свірко С. В. [20]	<ul style="list-style-type: none"> • За галузевою належністю – заклади охорони здоров'я, заклади освіти, заклади науки, заклади культури, заклади фізичної культури і спорту, органи законодавчої влади, органи виконавчої влади, військові формування, органи внутрішнього правопорядку, органи контролю, органи національної безпеки • за функціональним призначенням – основні та допоміжні • за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні • за ступенем використання – діючі, недіючі, ті, що перебувають у запасі • за належністю – власні та орендовані

Таблиця 6

Запропонована класифікація основних засобів бюджетних установ

Ознака	Класифікаційні групи
За галузевою належністю	Закладів: охорони здоров'я, освіти, науки, культури, фізичної культури і спорту; органів: законодавчої влади, виконавчої влади, внутрішнього правопорядку, контролю, національної безпеки; військових формувань
За характером участі у виробничому процесі	Виробничі (використовуються в сфері матеріального виробництва у підсобних господарствах та виробництвах); невиробничі (використовуються закладами охорони здоров'я, освіти, культури, науки тощо)
за приналежністю	Власні та орендовані основні засоби
За виконанням функцій у процесі діяльності	Активні (машини, обладнання, прилади, транспортні засоби, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів)
Залежно від стану використання	Діючі, перебувають у запасі або на консервації; недіючі та непридатні
За технічними характеристиками	Основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи включають: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизну, постільні речі, одяг та взуття; природні ресурси; інвентарну тару; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; інші необоротні матеріальні активи

Таблиця 7

Види оцінок основних засобів відповідно до законодавства

Джерело	Оцінка
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611	Балансова (залишкова) вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю основного засобу і сумою його накопиченого зносу; Первісна вартість – історична (фактична) вартість основних засобів, за якою вони оприбутковані на баланс установи; Переоцінена вартість – вартість основних засобів після переоцінки
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202	Первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів. Переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки. Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу. Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

ського обліку до міжнародних стандартів з 01.01.2015 р.

Однією з проблем бухгалтерського обліку основних засобів є проблема, що пов'язана з нарахуванням амортизації та зносу основних засобів. Для бюджетних установ ця дискусійна проблема виникла недавно. Якщо в по-

передніх нормативних документах до 2013 р. для бюджетних установ передбачалось нарахування тільки зносу основних засобів, то із введенням Положення № 611, а пізніше й НП(С)БОДС 121 передбачено нарахування і амортизації.

Як зазначено НП(С)БОДС 121, амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [12], знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Таке розмежування дає можливість здійснювати контроль за вартістю основних засобів і їх корисністю та терміном використання.

Разом із тим виникає необхідно визначити як доходи, так і витрати у бюджетних установах, а також бази (ознаки), на основі якої будуть формуватися доходи (фінансування) державного сектора за різними галузями, а саме за кількістю адміністративних послуг, кількістю осіб, що навчаються в навчальних закладах за державним замовленням, кількістю хворих, яким надаються ті чи ті медичні послуги, що гарантовані державою та платні послуги за рахунок страхових внесків або платежів фізичних і юридичних осіб тощо.

На основі проведених досліджень зробимо висновки:

- виникає необхідність більш чітко визначити у нормативних документах вартісну ознаку основних засобів, методику їх бухгалтерського обліку та розподіл на групи, враховуючи термін їх корисної дії для нарахування амортизації і зносу, а не в нормативних документах, між якими є певні відмінності, слід також чітко визначити витрати, пов'язані з придбанням, уведенням в експлуатацію, податки і платежі, які включаються до вартості основних засобів або відносяться на витрати бюджетної установи;

- запропонована класифікація основних засобів у бюджетних установах спрямована на поліпшення організації бухгалтерського обліку з метою удосконалення управління витратами на створення та утримання основних засобів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Атамас П. Й. – Київ : Центр учбової л-ри, 2009. – 288 с.
2. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : [навч. посіб.] / Болюх М. А., Заросило А. П. – Київ : КНЕУ, 2008. – 344 с.
3. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Бутинець Ф. Ф., Остапчук Т. П., Остап'юк Н. А., Сисюк С. Б. – 2-ге вид. допов. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 472 с.
4. Бюджетний кодекс України : Верховна Рада України ; Кодекс України, Кодекс, Закон від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
5. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посіб.] / за ред. В. І. Лемішевського. – 2-е вид., допов. і перероб. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект+» Інституту післядипломної освіти) : «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
6. Облік у бюджетних установах : [навч.-метод. посіб.] / Верига Ю. А., Гладких Т. В., Ар-

- тюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. – Полтава : PBB ПУЕТ, 2010. – 317 с.
- Oblik u byudzhetnih ustanovah : [navch.-metod. posib.] / Veriga Yu. A., Gladkih T. V., Artyuh O. V., Kulyavets N. O., Milka A. I. – Poltava : RVV PUET, 2010. – 317 s.
7. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : [підручник] / Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В. ; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – Київ : КНЕУ, 2006. – 480 с.

Dzhoga R. T. Oblik u byudzhetnih ustanovah : [pidruchnik] / Dzhoga R. T., Sinelnik L. M., Dunaeva M. V. ; za zag. red. prof. R. T. Dzhogi. – Kiyiv : KNEU, 2006. – 480 s.

 8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ від 23.01.2015 № 11. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.

Metodichni rekomendatsiyi z buhgalterskogo obliku osnovnih zasobiv sub'ektiv derzhavnogo sektoru [Elektronniy resurs] : zatv. nakazom MFU vid 23.01.2015 № 11. – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Nazva z ekrana.

 9. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – Київ : Центр учбової л-ри, 2011. – 384 с.

Mihaylov M. G. Buhgalterskiy oblik u byudzhetnih ustanovah : [navch. posib.] / Mihaylov M. G., Telegun M. I., Slavkova O. P. – Kiyiv : Tsentri uchbovoyi l-ri, 2011. – 384 s.

 10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua.](http://www.minfin.gov.ua/) – Назва з екрана.

Mizhnarodniy standart buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 17 «Osnovni zasobi» [Elektronniy resurs]. – Rezhim dostupu: [http://www.minfin.gov.ua.](http://www.minfin.gov.ua/) – Nazva z ekrana.

 11. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Левицька С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–39.

Levitska S. Okremi pitannya reformuvannya byudzhetnogo obliku: strategiya modernizatsiyi sistemi buhgalterskogo obliku v derzhanomu sektori / Levitska S. // Buhgalterskiy oblik i audit. – 2008. – № 6. – С. 34–39.

 12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua.](http://zakon.rada.gov.ua/) – Назва з екрана.

Natsionalne polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasobi» [Elektronniy resurs] : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrayini vid 12.10.2010 r. № 1202. – Rezhim dostupu: [http://zakon.rada.gov.ua.](http://zakon.rada.gov.ua/) – Nazva z ekrana.

 13. Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко [та ін.]. – Київ : Центр учбової л-ри, 2009. – 368 с.

Oblik u byudzhetnih ustanovah / I. D. Vatulya, M. I. Vatulya, Z. M. Levchenko [ta in.]. – Kiyiv : Tsentri uchbovoyi l-ri, 2009. – 368 s.

 14. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : затв. наказом МФУ від 26.06.2013 р. № 611. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.

Plan rahunkiv buhgalterskogo obliku byudzhetnih ustanov [Elektronniy resurs] : zatv. nakazom MFU vid 26.06.2013 r. № 611. – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Nazva z ekrana.

 15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.

Podatkoviy kodeks Ukrayini [Elektronniy resurs] : vid 02.12.2010 r. № 2755-VI – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Nazva z ekrana.

 16. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.

- Polozhennya z buhgalterskogo obliku neoborotnih aktiviv byudzhetnih ustanov [Elektronniy resurs]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 26.06.2013 r. № 611 – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Nazva z ekrana.
17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і допов. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.
- Pro buhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Elektronniy resurs]: Zakon Ukraini vid 16.07.99 r. № 996-XIV, iz zminami i dopov. – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Nazva z ekrana.
18. Про затвердження Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс]: затв. наказом Державного казначейства України від 17.07.00 № 64. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.
- Pro zatverdzhennya Instrukttsiyi z obliku neoborotnih aktiviv byudzhetnih ustanov [Elektronniy resurs]: zatv. nakazom Derzhavnogo kaznacheystva Ukraini vId 17.07.00 № 64. – Rezhim dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Nazva z ekrana.
19. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Назва з екрана.
- Pro zatverdzhennya Strategiyi modernizatsiyi sistemi buhgalterskogo obliku v derzhavnomu sektori na 2007–2015 roki [Elektronniy resurs]: Postanova Kabinetu Ministriv vid 16 sichnya 2007 r. № 34. – Rezhim dostupu: <http://www.minfin.gov.ua>. – Nazva z ekrana.
20. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія / Свірко С. В. – Київ: КНЕУ, 2006. – 286 с.
- Svirko S. V. Buhgalterskiy oblik u byudzhetnih ustanovah: metodologiya ta organizatsiya: monografiya / Svirko S. V. – Kiyiv: KNEU, 2006. – 286 s.
21. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш [та ін.]; за заг. ред. Є. В. Мниха. – Київ: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.
- Finansoviy kontrol byudzhetnih resursiv: monografiya / E. V. Mnih, G. O. Kravchenko, N. S. Barabash [ta in.]; za ag. red. E. V. Mniha. – Kiyiv: Kiyiv. nats. torg. ekon. un-t, 2008. – 186 s.
22. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 440 с.
- Shara E. Yu. Buhgalterskiy oblik u byudzhetnih ustanovah i organizatsiyah: navch. posib. / E. Yu. Shara, O. M. Andrienko, L. I. Zhideeva. – Kiyiv: Tsentr uchbovoyi l-ri, 2011. – 440 s.

Л. І. Жидеєва, кандидат економічних наук; **Е. Н. Андрієнко** (Национальный университет Государственной налоговой службы Украины, г. Ирпень). **Проблеми бухгалтерського учета основных средств в бюджетных учреждениях согласно НП(С)БУГС.**

Аннотація. В сучасних умовах інтеграції України к Європейському Союзу з целью забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів особливо важне значення мають виникаючі проблеми при реформуванні бухгалтерського учета. Цель статті – розкрити проблеми методики бухгалтерського учета необоротних активів согласно НП(С)БУГС. Основанием методологического изменения при формировании в бухгалтерском учете информации о необоротных активах и ее раскрытие у финансовой отчетности бюджетных учреждений с 1 января 2015 г. стали НП(С)БУГС, вместе с их введением возникают проблемы с учетом активов в государственном секторе. Введение в действие НП(С)БУГС вызывает ряд вопросов, которые обусловлены спецификой финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

Ключевые слова: Национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета в государственном секторе (НП(С)БУГС), основные средства.

L. Zhydieieva, Cand. Econ. Sci.; O. Andreienko (National State Tax Service University of Ukraine, Irpin). **Problems of accounting of fixed assets in budgetary institutions according to national regulation (standards) of accounting in the public sector.**

Summary. Under the modern conditions of Ukraine's integration into the European Union solving issues of reforming accounting practices have become extremely important aspect to ensure proper functioning of business entities. Objective. Disclosure of problems with accounting technique for fixed assets in accordance with national regulation (standards) of accounting in the public sector or NR(S)A PS. The methodological basis for forming record-keeping accounting information on fixed assets and disclosure of it in the financial statements of budgetary institutions from January 1, 2015 is NR(S)A PS; however, there are problems with asset accounting in the government sector. The introduction of NR(S)A PS will cause a number of issues arising from specifics of financial and economic activities of budget institutions.

Keywords: national regulation (standards) of accounting in the public sector (NR(S)A PS), fixed assets.