

УДК: 657.421.1.336.145.1

СУЧАСНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Шушлякова Оксана Валеріївна, викладач, ХНЕУ ім. С. Кузнеця, м. Харків, Україна

Анотація — Уточнена сутність основних засобів у державному секторі, проведено порівняльний аналіз основних положень з обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами, визначені їхні основні відмінності, розроблені рекомендації щодо напрямків удосконалення обліку основних засобів, які можуть бути використані на практиці.

Ключові слова — амортизація, державний сектор, облік, основні засоби, оцінка, стандарти бухгалтерського обліку.

Ключові слова: Актуальність теми дослідження зумовлюється тим, що основні засоби є значною складовою основного капіталу будь-якого підприємства, необхідною для здійснення господарської діяльності. Так як бюджетна установа не потребує суттєвих оборотних активів, то основну частину її майна складають необоротні активи в цілому та основні засоби зокрема.

Варто зазначити, що загалом питання обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами в державному секторі досліджували П.Й. Атамас, В.М. Метелиця, С.В. Свірко, Н.І. Сушко, Л.В. Черничук та ряд інших.

Метою дослідження є розробка теоретичних положень та надання практичних рекомендацій в управлінні основними засобами в державному секторі та розробка рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення в цьому напрямку.

Відповідно до статистичних даних, основні засоби бюджетних установ збільшують свою вартість (за 6 останніх років – у 1,91 рази [5]), це може бути результатом розширення діяльності, що є безумовно позитивним фактором

економічного розвитку, або результатом збільшення вартості наявних основних засобів у зв'язку зі збільшенням рівня інфляції.

У відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (далі – НП(с)БОДС 121) [4] 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.

Об'єкт основних засобів визнається активом, коли 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 може бути визначена. Відповідно до НП(с)БОДС 121 [4], потенціал корисності активів – наявні та потенційні можливості, які отримає суб'єкт державного сектору від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, для досягнення поставленої мети та (або) задоволення потреб. Установи державного сектору мають право зараховувати до малоцінних необоротних активів предмети вартістю (без ПДВ) менше 6000 грн. та строк використання яких перевищує один рік. Для оцінки основних засобів використовую такі поняття, як залишкова, ліквідаційна, первісна, переоцінена, справедлива вартості та чиста вартість реалізації [1].

У кожного об'єкта основних засобів є строк корисного використання. При визначенні строку корисного використання враховуються такі чинники: очікуване

використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору; моральний знос; правові або подібні обмеження на використання основних засобів [1].

Протягом всього строку корисного використання здійснюється нарахування амортизації. Згідно з НП(с)БОДС 121 [4] амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується. Не підлягають амортизації: земельні ділянки; музейні фонди; піддослідні тварини; багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку; природні ресурси; незавершені капітальні інвестиції.

На рис. 1 представлені методи нарахування амортизації у державному секторі відповідно до НП(с)БОДС 121 [4].

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів. На час реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації основних засобів нарахування амортизації не здійснюється. У державному секторі для розрахунку амортизації прямолінійним методом використовується амортизаційна вартість. До 2015 року амортизація нараховувалась один раз на рік, з прийняттям НП(с)БОДС 121, вона нараховується на дату балансу кожного кварталу.

Класифікація основних засобів у наступними законодавчими актами:

НП(с)БОДС 121 «Основні засоби» [4];

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [1].

Вищевикладена інформація про оцінку, первісне визнання, переоцінку, амортизацію стосувалася бюджетних установ, які ведуть облік основних засобів згідно з НП(с)БОДС 121 [4]. Всі інші підприємства

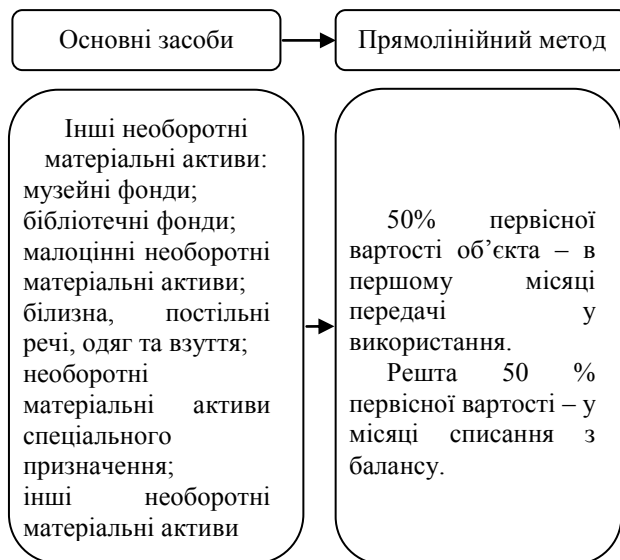


Рис. 1. Методи нарахування амортизації у державному секторі

керуються Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(с)БО 7) [6]. Детально проаналізувавши НП(с)БОДС 121 та П(с)БО 7, автором були виділені певні відмінності, які полягають у наступному:

в П(с)БО 7 відсутнє поняття «потенціал корисності активів», від якого в бюджетній сфері залежить визнання активу об'єктом основних засобів;

відмінності в визначенні первісної вартості об'єкта отриманого в обмін на інший актив (в П(с)БО 7 виділяють два випадки отримання об'єкту в обмін в залежності від подібності активів, а в НП(с)БОДС 121 таке розмежування відсутнє);

в НП(с)БОДС 121 відсутнє визначення первісної вартості основних засобів, що внесені до статутного капіталу, та об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів;

у державному секторі не проводиться індексація основних засобів та для їх переоцінки використовується поріг суттєвості (це поняття відсутнє у П(с)БО 7);

у державному секторі існує один метод амортизації основних засобів та один метод амортизації МНМА. В П(с)БО 7 виділяють п'ять методів для амортизації основних засобів та два методи для МНМА.

Існують також окремі міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (далі – МСБОДС). В основу МСБОДС 17 «Основні засоби» [3] покладено переважно МСБО 16 «Основні засоби» [2]. Основні відмінності між МСБОДС 17 та МСБО 16 такі:

МСБОДС 17 [3] не відображає поправок, унесених до МСБО 16 після запровадження МСБО 41 «Сільське господарство» [2];

МСБОДС 17 [3] не вимагає і не забороняє визнання активів спадщини. МСБО 16 не містить подібних винятків;

МСБО 16 [2] вимагає первісної оцінки об'єктів основних засобів за їх собівартістю. МСБОДС 17 [3] визначає, що в разі безоплатного придбання основних засобів чи у разі його придбання за номінальною вартістю, його собівартість дорівнює його справедливій вартості на дату придбання;

МСБО 16 [2] вимагає відображення в статті капіталу подальших видатків, пов'язаних з основними засобами. МСБОДС 17 [3] теж застосовує цей підхід, але як індикативний показник для оцінки рівня продуктивності активу;

якщо підприємство застосовує дозволений альтернативний підхід і відображає об'єкти основних засобів за сумами їх переоцінки, то МСБО 16 [2] вимагає розкриття еквівалентних сум історичної собівартості. МСБОДС 17 [49] не містить такої вимоги;

згідно з МСБО 16 [2], збільшення або зменшення в результаті дооцінки можуть згортатися тільки на постатейній основі. Згідно з МСБОДС 17 [3], збільшення або зменшення в результаті дооцінки можуть згортатися на основі класу активів;

список технічних термінів, визначення яких міститься в МСБОДС 17, відрізняється від списку термінів, уміщених у МСБО 16;

концептуальна основа МСБО визначає активи як ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікується надходження економічних вигод у майбутньому. МСБОДС 17 приймає інше визначення, яке включає поняття потенціалу корисності;

у деяких випадках у МСБОДС 17 [3] використовується інша, відмінна від МСБО 16 термінологія. Найбільш важливими прикладами є використання в МСБОДС 17 термінів як «суб'єкт господарювання», «звіт про фінансові результати», «звіт про фінансовий стан», «чисті активи / власний капітал». Еквівалентні терміни в МСБО 16 такі: «підприємство», «звіт про прибутки та збитки», «баланс», «капітал».

Підсумовуючи вищевикладене, можна сказати, що для вдосконалення обліку основних засобів в державному секторі необхідно, в першу чергу, вдосконалити нормативно-правове забезпечення з даного питання, але не за рахунок західних аналогів, а в першу чергу, використовуючи набутий досвід і специфіку економіки.

Список використаної літератури

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затвержені Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 [Електронний ресурс]. – http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF15004.html.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.Minfin.gov.ua/document/92418/I-1.pdf>.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua/document/81040/A.pdf>.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10.
5. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

Автор
Шушлякова Оксана Валеріївна,
викладач кафедри бухгалтерського обліку
ХНЕУ ім. С. Кузнеця,
Oksana.Shushliakova@m.hneu.edu.ua.

Тези доповіді надійшли 31 січня 2017 року.

Опубліковано в авторській редакції.