ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

УДК 657.1.012

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ УКРАЇНИ

Богданюк О.В., Бачинська Л.С.
Національний університет біоресурсів і природокористування України

В статті проаналізовано зміни в методології та практиці обліку бюджетного сектору в зв'язку із введенням адаптованих до міжнародних Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Розглянута чотирьохрівнева система нормативно-правового регулювання обліку основних засобів в державному секторі України. Виділено основні проблемні питання діючих нормативних документів з питань обліку основних засобів в бюджетних організаціях та наукових установах. Систематизовано діючі нормативно-правові документи регулювання обліку основних засобів в Україні, із зазначенням сфери їх регулювання. Сформульовані висновки та надано практичні рекомендації щодо неврегульованих на законодавчому рівні питань обліку основних засобів в бюджетному секторі.
Ключові слова: державний сектор, бюджетні кошти, бухгалтерський облік, основні засоби, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку.

Постановка проблеми. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності в державному секторі України викликаний низкою питань пов'язаних з необхідністю підвищення прозорості державних і місцевих фінансів; якості та достовірності бюджетного обліку, що забезпечує можливість оцінки ефективності і результативності використання бюджетних коштів; узгодженості показників звітності з міжнародними нормативами; повним та достовірним відображенням всіх фінансових операцій; виявленні повноти задоволення суспільства в певних видах послуг за обсягом, змістом, якістю.

З введенням адаптованих до міжнародних Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, відбулися значні зміни в методології обліку бюджетної сфери економіки, значних змін зазнала також методологія обліку основних засобів бюджетної сфери. Оскільки основні засоби – найбільш вартісна частина в балансі організацій та установ державного сектору, їх стан, оцінка, процедура нарахування амортизації підлягають постійному контролю як із боку вище стоячих розпорядників бюджетних коштів, так із боку різних контролюючих органів і служб, як представників держави – фактичного власника бюджетних активів.

Аналіз останніх досліджень. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку й аналізу основних засобів зробили провідні вчені-економісти, як вітчизняні: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, А.П. Грінько, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, В.Б. Моссаковський, Н.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Л.М. Янчева, так і зарубіжні: В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет та інші вчені. Зважаючи на те, що нові методологічні засади обліку основних засобів покликані законодавчо узгодити облік у державному та госпрозрахунковому секторі, питання методології та сучасної практики обліку й аналізу основних засобів у державному секторі економіки, із дотриманням чинного законодавства є особливо актуальними та потребують поглиблених досліджень.

Мета статті. Дослідити проблемні питання обліку основних засобів державного сектору відповідно до чинного законодавства України.

Виклад основного матеріалу. Сучасне нормативно-правове регулювання обліку в державному секторі України можна представити у вигляді чотирьохрівневої системи. Зокрема, С.В. Свірко пропонує до першого рівня віднести законодавчі акти, накази Президента України і постанови уряду. Окрему групу регулюючих документів складають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. Третій рівень включає методичні рекомендації (вказівки), інструкції, коментарі, листи Міністерства фінансів, Державного казначейства та інших відомств. До останнього рівня належать робочі документи з бухгалтерського обліку самої організації [1].

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності бюджетні установи, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами, до вузько спеціалізованих (притаманних лише бюджетним установам), затверджених Державним казначейством України тощо. Схематично рівні регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі зображено на рисунку.

Стосовно питань законодавчого регулювання обліку основних засобів у державному секторі, слід зазначити, що в даному випадку слід керуватися як загальними нормативними положеннями, які стосуються будь-якої ділянки обліку в бюджетній сфері, так і спеціальними рекомендаціями, стандартами, що стосуються виключно питань обліку основних засобів.

© Богданюк О.В., Бачинська Л.С., 2017

У таблиці систематизовано основні нормативні документи, які регулюють облік основних засобів в державному секторі.

Оскільки державні організації та наукові установи утримуються за рахунок державних коштів, свою діяльність вони мають узгоджувати з нормативами Бюджетного Кодексу України [2]. Не менш важливим в плані питань нормативного регулювання є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в У країні» [3].

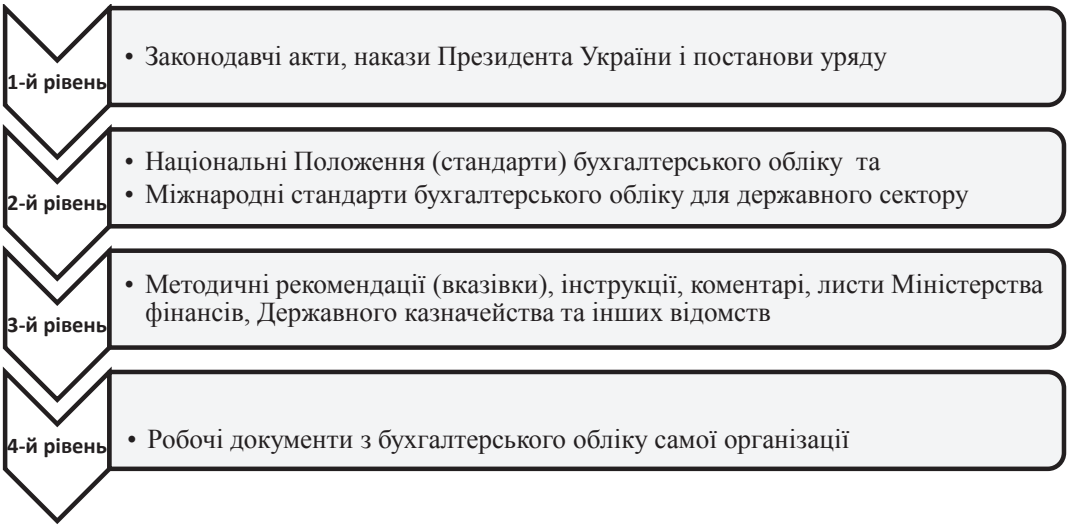

Рис. Чотирьохрівнева система регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі

Таблиця

Нормативно-правове забезпечення обліку основних засобів державного сектору

Назва нормативно-правового документу	Сфера регулювання
1. Бюджетний Кодекс України із змінами та доповненнями	Регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу.
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»	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.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору	Застосовуються суб'єктами державного сектору для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції та необоротні матеріальні активи визнані відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору	Застосовуються суб'єктами державного сектору при визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа. Зазначено типові строки корисного використання основних засобів.
5. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України	Поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.
7. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання. Наказ Міністерства фінансів України	Порядок застосовується при складанні типових форм з обліку та списання основних засобів розпорядниками бюджетних коштів, Державною казначейською службою України та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 127 «Зменшення корисності активів»	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів і її розкриття у фінансовій звітності.
9. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Наказ Міністерства фінансів України	Регламентує порядок заповнення та подання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Зокрема, порядок представлення інформації про основні засоби в звітності бюджетних установ.

Відповідно до постанови Кабінету міністрів України від 16.01.07 № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.», була здійснена модернізація обліку в бюджетному секторі. Проведені реформи обліку в бюджетних організаціях та установах, адаптація національних стандартів обліку в бюджетному секторі до міжнародних, торкнулися методологічно-організаційних питань обліку основних засобів державного сектору. Основні 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 наводяться в НП(С)БО в державному секторі 121 «Основні засоби» [4]. Даним стандартом обумовлено порядок визнання, оцінки та питання амортизації основних засобів в бюджетному секторі. Відповідно до зазначеного стандарту, суб'єкти державного сектору зараховують до малоцінних необоротних матеріальних активів предмети вартістю (без податку на додану вартість), що не перевищує 2500 гривень та строк використання яких перевищує один рік, та сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 гривень за одиницю.

Доповнюють та конкретизують НП(С)БО 121 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 [5]. Аналізуючи НП(С)БО 121 та зазначені Методичні рекомендації, слід звернути увагу на їх неузгодженість в питаннях амортизаційної політики. Зокрема, НП(С)БО 121 пропонується вартість об'єкта основних засобів розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу, при цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12. В Методичних рекомендаціях пропонують вартість об'єкта основних засобів розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу і щокварталу діленням річної суми амортизації на 4. І далі дається вказівка: «...За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу». Отже, єдиного підходу до амортизаційної політики в зазначених документах немає. Відповідно, керівники самостійно мають вирішувати яким методом буде нарахована амортизація та зазначати амортизаційну політику в розпорядчому документі про облікову політику суб'єкта державного сектору.

Не дивлячись на те, що Національні стандарти затверджувалися як адаптовані до Міжнародних, все ж таки помічаємо в них розбіжності. Основна відмінність стосується методики оцінки основних засобів: якщо в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку в державному секторі № 17 «Основні засоби» пріоритетною вважається оцінка за справедливою вартістю, в НП(С)БОДС 121 пріоритетом є оцінка за первісною вартістю. Про існуючі проблемні питання неузгодженості НП(С)БОДС 121 та МСБОДС вказує і Калюга Є.В., зокрема вченим відмічено: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою, поняття майбутніх економічних вигод і потенціалу корисності, відмінності у вимогах до ведення обліку та підготовки звітності пов'язаних із різною класифікацією активів і зобов'язань, доходів і витрат, а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСБОДС [6, с. 107].

Вагоме місце в питаннях організаційно-методологічного забезпечення обліку основних засобів у бюджетній сфері належить Наказу Міністерства фінансів України № 818 від 13.09.2016 р. «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [7]. Порядок застосовується при складанні типових форм з обліку та списання основних засобів розпорядниками бюджетних коштів, Державною казначейською службою України та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. В наказі обумовлено, що крім загальнообов'язкових форм первинної документації, суб'єкти державного сектору, відповідно до галузевих особливостей, можуть розробляти власні форми для оформлення господарських операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів, які повинні містити обов'язкові реквізити, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і цим Порядком, та затверджувати їх у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку. Знову ж таки виникають деякі неузгоджені питання: з однієї сторони – наказ є обов'язковий до виконання всім суб'єктам державного сектору, з іншої – вони мають можливість самостійно розробляти власні форми для оформлення господарських операцій з надходження, руху та вибуття основних засобів.

Окрім зазначених документів, бухгалтери бюджетних організацій в своїй роботі з основними засобами керуються наступною нормативною базою: План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203 та Порядок застосування Плану рахунків № 1219; Типова кореспонденція № 1219; Положення № 879 «Про інвентаризацію активів та зобов'язань»; наказ № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації».

Висновки і пропозиції. Оцінивши сучасний стан та особливості нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів в державному секторі слід зазначити:

– з початком адаптації нормативної бази обліку основних засобів до міжнародних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, відбулися значні зміни в методології та практиці обліку бюджетної сфери економіки. Були прийняті окремі стандарти, методичні вказівки та роз'яснення щодо питань обліку, оцінки, інвентаризації, амортизаційної політики основних засобів;

– в той же час проведені порівняння НП(С)БО 121, Методичних рекомендацій з обліку основних засобів в державному секторі, МСБОДС 17 вказують на розбіжності в методиці та практиці обліку, оцінки, процесу визнання основних засобів з метою постановки на баланс. Вважаємо

за необхідне, ввести єдині правила щодо питань обліку основних засобів у державному секторі;

– не зважаючи на певні недоречності та неузгодженості в сучасному законодавстві обліку основних засобів державного сектору, на нашу думку, основні вимоги які висувалися до початку проведення модернізації обліку в державному секторі економіки – виконано.

Список літератури:

1. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: Монографія / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2006. – 243 с.
2. Бюджетний Кодекс України, ВВР, 2010, № 50-51, ст. 572.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] Закон України від 16.07.1999 р. № 996 (чинний, зі змінами) – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua
4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби». Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору. Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.
6. Калюга Є.В. Нормативно-правове регулювання обліку в державному секторі / Є.В. Калюга // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181(3). – С. 105-111. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181%283%29__21
7. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання. Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818.

Богданюк Е.В., Бачинская Л.С.
Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины

ОСОБЕННОСТИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ УКРАИНЫ

Аннотация
В статье проанализированы изменения в методологии и практике учета бюджетного сектора в связи с введением адаптированных к международным национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе. Рассмотрена четырехуровневая система нормативно-правового регулирования учета основных средств в государственном секторе Украины. Выделены основные проблемные вопросы действующих нормативных документов по вопросам учета основных средств в бюджетных организациях и научных учреждениях. Систематизированы действующие нормативно-правовые документы регулирования учета основных средств в Украине, с указанием сферы их регулирования. Сформулированные выводы и даны практические рекомендации по неурегулированных на законодательном уровне вопросов учета основных средств в бюджетном секторе.
Ключевые слова: государственный сектор, бюджетные средства, бухгалтерский учет, основные средства, нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета.

Bogdaniuk O.V., Bachinska L.S.
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

FEATURES OF NORMATIVELY-LEGAL SUPPORT OF FIXED ASSETS ACCOUNTING IN THE STATE SECTOR OF UKRAINE

Summary
The article analyzes the changes in the methodology and practice of accounting of the state sector in connection with the introduction of adapted to the international Public accounting regulations (standards) in the state sector. The four-level system of legal regulation of accounting of fixed assets in the state sector of Ukraine is considered. The main problems issues of the existing normative documents on accounting of fixed assets in state organizations and scientific institutions are highlighted. The existing regulatory and legal documents regulating the accounting of fixed assets in Ukraine are systematized, indicating the scope of their regulation. The conclusions were formulated and practical recommendations were given regarding not regulated issues at the legislative level of accounting of fixed assets in the state sector.
Keywords: state sector, budgetary funds, accounting, fixed assets, legal regulation of accounting.