

ПРОБЛЕМИ ЗМІН В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Постановка проблеми у загальному вигляді. Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери є системою контролю за наявністю та рухом бюджетних і позабюджетних коштів, будується на загальноприйнятих у міжнародній практиці принципах, виконує управлінську, контрольну та інформаційну функції, має певні особливості. Реформування бюджетної сфери стосується порядку ведення бухгалтерського обліку бюджетних установ, форм і обсягів подання звітної інформації, системи внутрішнього і зовнішнього контролю використання бюджетних коштів. Процес переходу до Міжнародних стандартів у державному секторі (далі МСДС) розпочав уніфікацію та модернізацію бюджетного обліку України.

У зв'язку з цим дослідження щодо впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС), розроблених на основі МСДС та перші кроки реформування бюджетного обліку є особливо актуальними.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженню актуальних питань бухгалтерського обліку в бюджетних установах приділяють увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Максимова В.Ф., Сушко Н.І., Ткаченко І.Т., Хорунжак Н.М., Чечуліна О.О та інші.

В своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що незважаючи на успіхи в організації обліку в бюджетних установах, що спостерігаються в останні роки є ряд теоретичних, методологічних та організаційних проблем, що вимагають термінового вирішення. Розділяємо думку науковця про те, що реформуванню бюджетного обліку сприяла нормотворча діяльність Казначейства України, введення відповідних курсів у навчальні плани підготовки бухгалтерських кадрів у вузах, систематичні публікації з бюджетного обліку у професійних періодичних виданнях.

У своїй роботі Максимова В.Ф. зазначає, що вирішення основних питань розвитку системи бухгалтерського обліку сприятиме удосконаленню управління державними фінансами, поглибленню

системи стратегічного бюджетного планування та системи контролю за процесом виконання бюджету. Підтримуємо її погляди, що реалізація заходів по вдосконаленню та розвитку бухгалтерського обліку в бюджетних установах дасть змогу забезпечити створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [1, с. 40].

У дослідженнях Хорунжак Н.М. зазначено, що невирішеними актуальними проблемами бюджетної сфери є необхідність отримання нових потоків обліково-аналітичної інформації для внутрішніх потреб і розвитком міжнародного співробітництва в галузі державних і місцевих фінансів. Вважаємо, що внутрішні потреби управління та розвиток міжнародних інтеграційних процесів у державному секторі вимагають модернізації обліку як такого [2, с.25].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Попри активізацію досліджень, щодо реформування бухгалтерського обліку у бюджетних установах невирішеними залишаються принципи положення теорії, методики та практики впровадження НП(С)БОДС. Важливо продовжувати ознайомлення з новими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та змінами до них, проблемами, що виникають в процесі їх впровадження, що сприятиме дії національних НП(С)БОДС, з метою подальшого реформування обліку у державному секторі.

Постановка завдання полягає в ознайомленні з новими НП(С)БОДС та змінами до них у бухгалтерському обліку державного сектору та виокремленні деяких особливостей об'єктів обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Співробітництво установ бюджетної сфери України з міжнародними організаціями, поширення діяльності на міжнародних інвестиційних ринках потребують відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного і місцевого бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Аналіз методологічних та організаційних особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі дозволяє зробити

висновок про існування автономної системи обліку в державному секторі. Створення цієї системи обумовлене необхідністю приведення основ бухгалтерського обліку державного сектору у відповідність з умовами господарювання суб'єктів в ринковому середовищі [3,с.260].

Система бюджетного обліку України складається з трьох підсистем, які необхідно розглядати як єдине ціле, оскільки вони розкривають єдиний обліковий процес за умови виконання бюджету з трьох різних сторін:

- систему бюджетного обліку органів, які організують виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку органів, що здійснюють касове обслуговування виконання бюджету;
- систему бюджетного обліку бюджетних установ (рис 1).

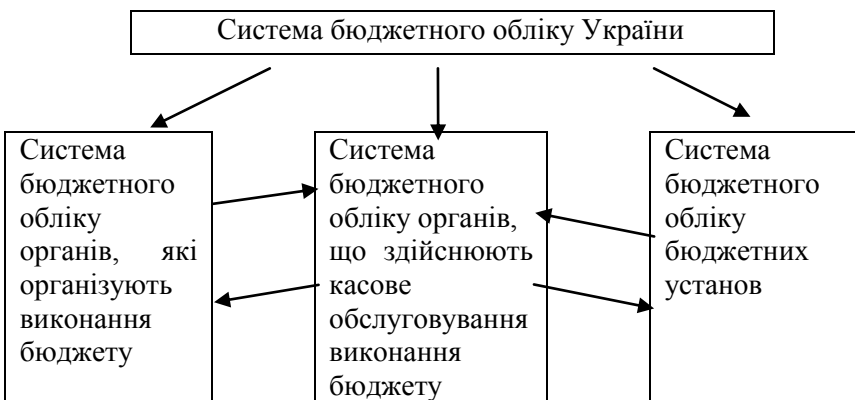


Рис.1. Система бюджетного обліку України

Під час виокремлення складових єдиної системи бюджетного обліку необхідно, враховувати відмінність завдань, що стоять перед її учасниками. Метою, облікової системи органів, які виконують бюджет, є планування бюджету та контроль його виконання, розподіл бюджетного фінансування між головними розпорядниками й аналіз ефективності використання бюджетних коштів.

Облікова система казначейських органів повинна передбачає контроль касового виконання бюджету: облік касових надходжень і

витрат, ведення особових рахунків бюджетів і бюджетних установ, механізм доведення лімітів бюджетних зобов'язань і обсягу фінансування до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, облік і контроль прийнятих ними бюджетних зобов'язань.

Для головних розпорядників і розпорядників засобів бюджету актуальні завдання розподілу й обліку коштів по нижчих одержувачах, формування зведеної звітності в різних розрізах. Серед облікових завдань бюджетних установ, що є одержувачами бюджетних коштів, можна виокремити складання кошторисів доходів і витрат, контроль їх виконання, облік бюджетних асигнувань, лімітів бюджетних зобов'язань у розрізі функціональної і економічної класифікації витрат бюджетів.

Система бюджетного обліку має специфічні особливості, обумовлені бюджетним законодавством і необхідністю забезпечення порівнянності показників бюджетів усіх рівнів бюджетної системи.

До особливостей системи бюджетного обліку потрібно віднести:

- централізовану розробку політики бюджетного обліку;
- організацію обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
- жорсткий контроль цільового витрачання бюджетних коштів;
- виокремлення в обліку касових і фактичних витрат;
- казначейську систему виконання бюджетів.

Основні напрями реформування бухгалтерського обліку у бюджетній сфері, що задекларовані в Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, відображено схематично на рис.2 [4].

Для реформування бюджетного обліку був розроблений уніфікований План рахунків бюджетної сфери, що дає змогу гармонійно поєднати існуючі плани рахунків. Вдосконалення плану рахунків дає змогу впровадження методу нарахувань, який є основним у міжнародних стандартах, надасть можливість для складання прогнозу впливу господарських операцій на фінансову стійкість, а також надасть повну інформацію про державні активи і зобов'язання.

На нашу думку, План рахунків, розроблений для бюджетних установ повинен містити розділ управлінських рахунків, що посилить управлінську функцію бухгалтерського обліку у бюджетних установах. Управлінський облік у бюджетних установах практично відсутній. Важливим методичним підходом у реформуванні бухгалтерського обліку бюджетної сфери є використання

управлінського обліку, що забезпечить посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів.

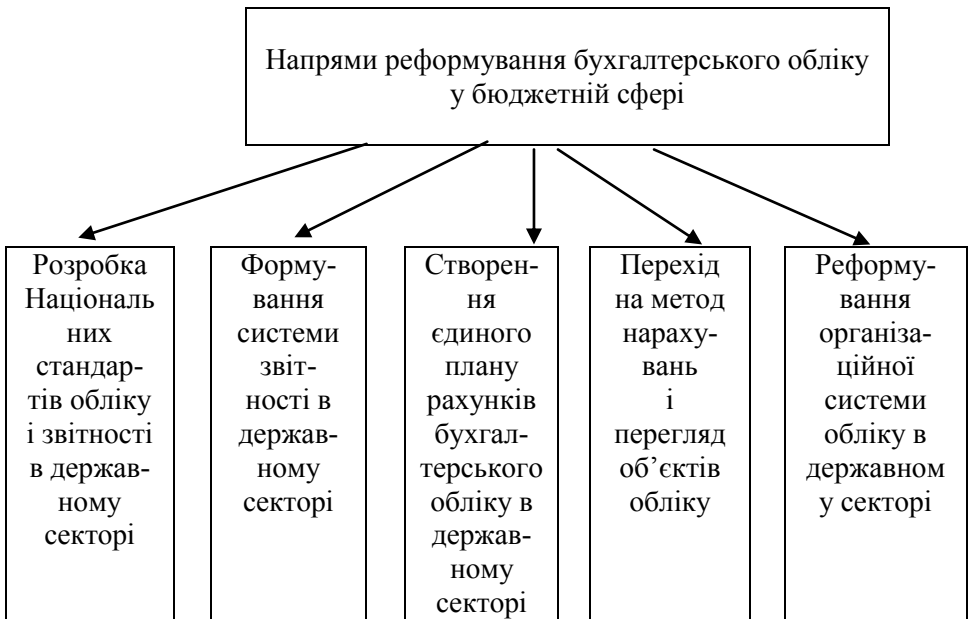


Рис.2 Основні напрями реформування бюджетного обліку у бюджетній сфері

За нашою думкою, основні причини організації управлінського обліку в бюджетній сфері полягають в тому, що виникає потреба в отриманні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами та управлінський облік орієнтується на докладний облік витрат (видатків) і калькулювання собівартості нематеріальних послуг. Реформування бюджетного обліку не можливе без розвитку управлінського обліку у бюджетної сфери.

Як свідчить світовий досвід, бюджетна сфера функціонує ефективно, коли контролюється на предмет дотримання стандартів по всій вертикалі – від бюджетної установи до головного розпорядника бюджетних коштів. З метою сприяння бюджетним установам у

забезпеченні правильності ведення обліку, законності використання бюджетних коштів, державного майна, складанні достовірної звітності та організації ефективного внутрішнього контролю необхідно проводити фінансово-господарський аудит їх діяльності органами державної контрольно - ревізійної служби.

Одним з напрямів, реалізації реформи бюджетного обліку, є використання методу нарахувань. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку державної сфери, що перелік форм фінансової звітності залежить від вибору облікового методу. Якщо, в основі складання фінансових звітів покладено метод нарахування, то фінансові звіти включатимуть звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про грошові потоки та звіт про зміни у власному капіталі. Якщо, в основі складання фінансових звітів покладено касовий метод обліку, то первинним фінансовим звітом є звіт про грошові потоки.

Облік за методом нарахування визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того, чи були сплачені або отримані грошові кошти. Фінансові звіти, підготовлені за методом нарахування, охоплюють активи, зобов'язання, доходи та витрати (в тому числі амортизацію). Метод нарахувань дає повну і достовірну інформацію про активи і зобов'язання, дозволяє скласти повний майновий баланс, перейти на багаторічне планування і прогнозування бюджетних програм, полегшує порівняння результатів діяльності різних установ. Облік за касовим методом визначає операції та події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів. Фінансові звіти, підготовлені на основі цього методу, охоплюють рух коштів та їх залишки на початок і кінець періоду. Переваги методу нарахувань засвідчують його пріоритетність в розробці та практичному застосуванні національних стандартів обліку та звітності для державного сектору [5, с.262]. Вирішити цю проблему можливо лише завдяки розробці програмного забезпечення, що врахує специфіку бюджетної сфери.

Одним з основних напрямів реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері є повна автоматизація процесів обліку після запровадження НП(С)БОДС. Проблема, реформування обліку в цьому напрямку, є недостатньо наповнений програмами ринок програмного забезпечення в Україні. Більшість розповсюджених програм автоматизації бухгалтерського обліку не охоплюють в достатній мірі всіх завдань, пов'язаних з управлінням та

господарською діяльністю бюджетних установ. Зокрема, це стосується формування аналітичних показників і документів, системи планування доходів і видатків, внутрішнього контролю [6,с.159]. Проблема впровадження інформаційних систем обліку у бюджетну сферу потребує подальших досліджень.

Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що, у свою чергу, підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік.

Перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності за міжнародними стандартами є безумовним тому, що забезпечить підвищення прозорості державних фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, оцінку ефективності бюджетних послуг, які надаються.

Важливими є питання запровадження НП(С)БОДС у державний сектор з метою реформування бюджетного обліку та адаптації організаційних і методологічних основ обліку до міжнародних вимог. Посилення управлінської, контрольної та інформаційної функції бухгалтерського обліку – є відповідальним завданням, що потребує розробки й опрацювання у процесі реформування державного обліку завдяки застосування НП(С)БОДС.

Питанню реформування бухгалтерського обліку в бюджетній сфері присвячено декілька рішень Уряду та Міністерства фінансів України. Метою, реформування обліку, є вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Реформування бухгалтерського обліку розпочалося з формування методології бухгалтерського обліку в державному секторі, що було зазначено в прийнятій Постанові Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 року № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015 роки» (далі Стратегії) [4]. На даний час завершується реалізації Стратегії, результатом якої має бути створена дієва інтегрована інформаційно-аналітична система управління державними фінансами, що позитивно вплине на економічний та соціальний розвиток України. Основні напрями реалізації Стратегії направлені на формування методології ведення обліку, складання звітності та вирішення проблемних питань в організації роботи

бюджетної системи обліку. Досягнення основної мети реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі було покладено на Міністерство фінансів України та органи Казначейства.

Аналіз практичних результатів реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку свідчить про суттєве вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі. В межах Стратегії напрямів модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі внесено суттєві зміни до Бюджетного кодексу України в частині уточнення повноважень органів Казначейства в процесі здійснення ними контролю бюджетних повноважень при зарахуванні надходжень, прийняті зобов'язань та проведені платежів. За результатами дослідження питань розподілу повноважень щодо ведення обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат між суб'єктами бухгалтерського обліку встановлено єдині підходи та вимоги до формування мережі розпорядників бюджетних коштів.

Відповідно до частини другої статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та на виконання Стратегії наказами Міністерства фінансів України були затверджені дев'ятнадцять Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі НП(С)БОДС) (табл.1).

Таблиця 1

Перелік затверджених НП(С)БОДС

№ з/п	Назва НП(С)БОДС
А	Б
1.	НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»
2.	НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»
3.	НП(С)БОДС 103 «Фінансова звітність за сегментами»
4.	НП(С)БОДС 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
5.	НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»
6.	НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи»
7.	НП(С)БОДС 123 «Запаси»
8.	НП(С)БОДС 124 «Доходи»
9.	НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»
10.	НП(С)БОДС 126 «Оренда»

11.	НП(С)БОДС 127 «Зменшення корисності активів»
12.	НП(С)БОДС 128 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
13.	НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»
14.	НП(С)БОДС 130 «Вплив змін валютних курсів»
15.	НП(С)БОДС 131 «Будівельні контракти»
16.	НП(С)БОДС 132 «Виплати працівникам»
17.	НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»
18.	НП(С)БОДС 134 «Фінансові інструменти»
19.	НП(С)БОДС 135 «Витрати»

Розробка та затвердження НП(С)БОДС встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку за об'єктами, оновлює склад фінансової та бюджетної звітності розпорядників бюджетних коштів. Вказані положення набирають чинності з 01 січня 2015 року.

Задля впровадження НП(С)БОДС, у відповідності до статті 56 Бюджетного кодексу України, статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Міністерством фінансів України були розроблені та затверджені такі нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку бюджетних установ:

Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, Положення з бухгалтерського обліку фінансових інвестицій бюджетних установ та Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ[7], [8].

Облік необоротних активів. В бюджетній сфері необоротні активи відіграють основну роль у виконанні функцій і завдань, що стоять перед державною установою. Вартісний і фізичний стан необоротних активів, що обліковуються на балансі бюджетної установи, нарахування зносу на них, залишаються під увагою науковців. У зв'язку з цим дослідження реформування обліку необоротних активів і нарахування зносу на них є особливо актуальними.

Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи та незавершене капітальне будівництво. Положення застосовуються бюджетними установами. В Положенні визначені поняття основних засобів і

нематеріальних активів, але не визначена мінімальна вартість за якою об'єкти необхідно відносити до складу необоротних активів.

Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються установою 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, більше одного року [7]. Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [7].

Для цілей бухгалтерського обліку, необоротні активи класифіковані за видами (рис.3).

Новим в Положенні, що визначає особливості бухгалтерського обліку в бюджетних установах, є визначення групи «Інші основні засоби» до яких установи зараховують: декорації, меблі, реквізити, бутафорії, театральні та національні костюми, головні убори, білизни, взуття, перуки вартістю понад 5000 грн.

На нашу думку, практичну цінність має виокремлення класифікаційної групи «Інші необоротні матеріальні активи», яка окрім інших включає «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення», що зумовлено специфікою діяльності бюджетних установ (соціальна, культурна, наукова, освітня, правоохоронна сфери діяльності).

Необхідно зазначити, що новим в бухгалтерському обліку бюджетних установ є встановлення вартості малоцінних необоротних матеріальних активів в межах 2500 гривень (без податку на додану вартість) - для предметів та 5000 гривень за одиницю – для сценічно-постановочних засобів, термін використання яких не перевищує один рік.

Вважаємо доцільним, що для організації обліку та забезпечення контролю об'єктам присвоюється індивідуальний інвентарний номер (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання та таких, що мають специфічне призначення). Якщо інвентарний об'єкт є складним і є відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті.

Основні засоби



Нематеріальні активи



Незавершене капітальне будівництво



Земельні ділянки
Капітальні витрати на поліпшення земель
Будинки та споруди
Машини та обладнання
Транспортні засоби
Інструменти, прилади, інвентар
Робочі і продуктивні тварини
Багаторічні насадження
<i>Інші основні засоби</i>

Рис.3.
Класифікація активів бюджетних
Для білизни, речей, одягу, малоцінних матеріальних встановлюються
Згідно з
необоротних предметам одного матеріалу та ціни номенклатурний
В активів для цілей

включені інвестиції, хоча при складанні фінансової звітності їх включають до необоротних активів, але порядок їх обліку визначається нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України [7].

Придбані (створені) об'єкти основних засобів зараховуються на баланс установи за первісною вартістю. Але, в Положенні з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, сутність визначення первісної вартості об'єкта основних засобів має різний зміст в залежності від джерела надходження (табл. 2) [7].

Інші необоротні матеріальні активи	Авторські та суміжні з ними права	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами
Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок	Інші нематеріальні активи	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами
Бібліотечні фонди	необоротних установ постільних взуття та необоротних активів номенклатурні номери. Положенням з обліку активів бюджетних установ, найменування, якості присвоюється один номер. класифікацію необоротних бухгалтерського обліку не довгострокові фінансові	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію матеріальними активами
Малоцінні необоротні матеріальні активи		Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію матеріальними активами
Білизна, постільні речі, одяг, взуття		Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію матеріальними активами
Тимчасові не титульні споруди		Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію матеріальними активами
Природні ресурси		Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію матеріальними активами
Інвентарна тара		Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію матеріальними активами
Матеріали довготривалого використання для наукових цілей		
Необоротні матеріальні активи спеціального призначення		

Таблиця 2

Визначення первісної вартості об'єкта основних засобів в залежності від джерела надходження

№ з/п	Джерела надходження основних засобів	Визначення первісної вартості
А	Б	В
1.	Придбання об'єкта ОЗ за плату	Первісна вартість об'єкта ОЗ - сума, сплачена постачальникам (без сум: ПДВ, податків і зборів, витрат на перевезення)
2.	Самостійне виготовлення (створення) об'єкта ОЗ	Первісна вартість об'єкта ОЗ - його собівартість виробництва.
3.	Отримання у результаті обміну на інший актив	Первісна вартість об'єкта ОЗ - залишкова вартість переданого об'єкта ОЗ. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта ОЗ дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта ОЗ - його справедлива вартість на дату оприбуткування.
4.	Отримання безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб (якщо є первинні документи або їх копії)	Первісна вартість об'єкта ОЗ - за якою основні засоби обліковувались у сторони, що їх передала, з урахуванням нарахованої суми зносу за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації.
5.	Отримання безоплатно у випадках, передбачених законодавством, від іншої установи або суб'єктів господарювання - юридичних осіб (якщо є первинні документи або їх копії відсутні)	Первісна вартість об'єкта ОЗ - визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

З табл.2 видно, що визначення сутності первинної вартості об'єкта основних засобів, змінюється в залежності від джерела надходження. Єдиним є те, що до облік основних засобів ведеться в гривнях без копійок.

Витрати, які не збільшують вартості придбаних необоротних активів, а відносяться на фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету відображені на рис.4.

Фактичні видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків бюджету	Сума копійок, сплачених за придбання необоротних активів, відноситься на фактичні видатки установи.	Не збільшує вартості необоротних активів
	Витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів.	
	Суми податку на додану вартість, які сплачуються при отриманні (купівлі) необоротних активів.	
	Податки та збори, інші послуги та інші видатки, які сплачуються при придбанні.	
	Роботи щодо встановлення структурованої кабельної системи, налаштування локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали.	
	Витрати на поточний та капітальний ремонт.	

Рис.4. Витрати, що мають місце при придбанні необоротних активів бюджетних установ

Окрім, витрат, що відображені на рис.2, існують витрати, що збільшують вартість необоротних активів. Це витрати, що виникають при проведенні ремонту необоротних активів у випадках, пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призводить до заміни запасних частин, їх вартість відноситься на збільшення вартості необоротних активів.

Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, отримані як гуманітарна допомога, дарунок і безповоротна допомога. Отримання установами необоротних активів як гуманітарної допомоги проводиться відповідно до Закону України «Про гуманітарну допомогу», інших нормативно-правових актів.

Передача бюджетним установам коштів і предметів гуманітарної допомоги здійснюється за довіреністю набувачів або документами, що засвідчують фізичну особу набувача, і оформлюється відповідними видатковими документами (ордерами, накладними, дорученнями тощо).

Необоротні активи, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника установи, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби та для нижчестоящих розпорядників бюджетних коштів - представники установи вищого рівня.

Комісія складає акт, в якому зазначаються найменування, кількість і вартість отриманих матеріальних цінностей. Одночасно проставляється інвентарний номер, про що робиться запис в акті прийняття необоротних активів.

Первісна вартість необоротних активів, отриманих як гуманітарна допомога, дарунок, безповоротна допомога, визначається, як зазначено у табл. 2, відповідно до абзацу четвертого пункту 3.2 розділу III та абзацу четвертого пункту 4.2 розділу IV Положення [7].

Для посилення контрольної функції бухгалтерського обліку - надходження, переміщення та вибуття гуманітарної допомоги бухгалтерська служба та матеріально відповідальні особи повинні відображати в облікових регістрах, але окремо від матеріальних цінностей, придбаних за рахунок коштів інших джерел надходжень.

Облік зносу. Особливе місце в вирішенні проблемних питань обліку необоротних активів займає – облік і нарахування зносу необоротних активів. Дослідженню актуальних питань обліку і нарахування зносу в бюджетних установах приділяли увагу такі вітчизняні вчені та практики як Атамас П.Й., Джога Р.Т., Чечуліна О. та інші [9,10].

У своїх публікаціях Атамас П.Й. вказує на те, що у процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос - це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього - і вартості. Розділяємо думку науковця про те, що на відміну від виробничих підприємств, у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводять, а нараховують лише їх знос [1, с.160].

У своїй роботі Джога Р.Т. зазначає, що у процесі споживання необоротні активи бюджетних установ поступово втрачають свою вартість. Це зумовлено не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища і моральним зносом необоротних активів. Отже, поняття зносу необоротних активів у бюджетних установах не тотожне зносу необоротних активів галузей матеріального

виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці (не нараховується амортизація). Підтримуємо погляди науковця, що вартість необоротних активів бюджетних установ зникає із споживанням їх корисної вартості. Тому, під зносом необоротних активів бюджетних установ слід розуміти процес споживання їх вартості у тій мірі, в якій вони втрачають свою споживчу вартість. [10, с.140].

Попри активізацію досліджень щодо нарахування зносу в бюджетних установах невирішеними залишаються проблеми економічної та фінансової природи зносу, його обліку та доцільності контролю суми зносу в вартості необоротних активів у бюджетних установах.

Економічна сутність зносу необоротних активів в бюджетних установах має деякі відмінності від змісту нарахування зносу на необоротні активи виробничих підприємств. Методика нарахування зносу визначена в Положенні з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ і затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 611 від 26.06.2013 року із змінами від 02.04.2014 року за №372 [7].. На необоротні активи, що знаходяться на балансі бюджетних установ та перебувають в експлуатації, нараховується знос. Об'єктом для нарахування зносу є первісна (переоцінена) вартість необоротних активів.

Особливістю обліку в бюджетних установах є те, що нарахування зносу на необоротні активи не є метою створення резерву для їх відновлення. Це відбувається тому, що в процесі господарської діяльності бюджетних установ всіх рівнів, не здійснюється перенесення обсягів наданих послуг на результати діяльності. Зумовлено це специфікою діяльності бюджетних установ, отже в бюджетних установах надаються послуги державою громадянам і не відбувається процесів виробництва та реалізації товарів. На виробничих підприємствах, коли здійснюється реалізація товарів, відбувається визнання покупцем вартості придбаних товарів, що містить в собівартості частку нарахованої амортизації. Таким чином, на виробниче підприємство разом з виручкою від реалізації, надходять кошти в сумі нарахованої амортизації. Після надходження грошових коштів від реалізації, виробниче підприємство має можливість створювати амортизаційний фонд, за рахунок якого відбувається відтворення необоротних активів.

На відміну від виробничих підприємств, в бюджетних установах не нараховується амортизація, але обов'язковим є нарахування зносу на необоротні активи. Виникає питання, щодо економічного призначення нарахування зносу на необоротні активи та його обліку в бюджетних установах. Вартість необоротних активів в бюджетних установах, як і в виробничих підприємствах, поступово зменшується в процесі їх використання, фізичного і морального зносу, а також під впливом інших явищ. Особливістю обліку і нарахування зносу в бюджетних установах є те, що вартість необоротних активів бюджетних установ зменшується (списується) із споживанням їх первісної вартості.

Характеристикою стану необоротних активів бюджетної установи є сума нарахованого зносу. Економічна сутність суми нарахованого зносу, в бюджетних установах, показує через який час необоротні активи втратять свою первісну вартість. Необхідно зазначити, що бюджетні установи не мають амортизаційних фондів для відновлення необоротних активів. Негативним є те, що оновлення необоротних активів залежить не від фактичної потреби установи, а від фінансування з державного бюджету. Це зумовлено специфікою фінансування бюджетних установ, що в свою чергу, визначило особливості бюджетного обліку.

В бюджетних установах, знос об'єктів необоротних активів визначають: в останній робочий день грудня, в гривнях, без копійок за кожний місяць календарного року (в залежності від того, в якому місяці звітного року вони придбані чи побудовані). Місячна сума зносу необоротних активів визначається діленням річної суми зносу на 12.

Знос не нараховується на наступні види необоротних активів:

- земельні ділянки;
- пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи» тощо, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;

- багаторічні насадження, що не досягли повного розвитку (віку початку плодоносіння, експлуатаційного віку);
- музейні цінності, як об'єкти з невизначеним строком корисного використання;
- природні ресурси;
- незавершене капітальне будівництво;
- документацію з типового проектування незалежно від вартості;
- піддослідні тварини (собаки, щури, морські свинки та інші).

На період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта необоротних активів в бюджетних установах нарахування зносу призупиняється.

Однією з особливостей нарахування зносу необоротних активів в бюджетних установах є те, що знос нарахований в розмірі 100% вартості об'єкту не є підставою для їх списання. Тобто, якщо необоротний актив придатний для подальшої експлуатації, морально не застарілий, але сума зносу становить 100% - об'єкт необоротних активів продовжує експлуатуватися установою за призначенням. Об'єкт необоротних активів із зносом 100% рахується на обліку бюджетної установи, але щорічний знос не нараховують. Тому, що сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% вартості необоротних активів.

З метою уніфікації та обґрунтованості визначення суми зносу основних засобів бюджетних установ, застосовують строки їх корисного використання та річні норми зносу, що визначені у Додатку до Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Норми зносу на необоротні активи, у Додатку до Положення представлені групами необоротних активів, що відповідають субрахункам: «Будинки та споруди», «Машини та обладнання», «Транспортні засоби», «Інструменти, прилади та інвентар», «Робочі і продуктивні тварини», «Багаторічні насадження», «Інші основні засоби», «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення». Кожна з груп має розподілення всередині на підгрупи і чітко визначену норму зносу, згідно строку корисного використання.

Останні зміни щодо встановлення норм зносу на необоротні активи бюджетних установ були внесені згідно з наказом Міністерства фінансів України від 14.11.2013 р. №947, в результаті чого була встановлена нова група для нарахування зносу «Тимчасові нетитульні

споруди» і визначена норма амортизації у розмірі 20% із строком корисного використання 5 років.

Особливістю нарахування зносу на багаторічні насадження є те, що вони розподіленні не по підгрупах, а за видами і культурами, строк корисного використання співпадає з біологічно допустимим строком життя цих насаджень. Так, найбільша норма зносу 35% нараховується на культури ягідні (суниця) із строком корисного використання 3 роки. Найменша норма зносу нараховується на захисні та інші лісні насадження – 2%, з найбільшим строком корисного використання 50 років.

На «Інші основні засоби», що обліковуються в бюджетних установах на рахунку 109 і віднесені до 1 і 3 підгрупи, норма щорічного зносу нараховується в розмірі 10% до первісної вартості в розрахунку на рік, із строком корисної експлуатації 10 років.

Особливістю обліку і нарахуванню зносу необоротних активів в бюджетних установах є те, що знос нараховується на «Необоротні активи спеціального призначення», для обліку яких використовують в бюджетних установах рахунок 119. Норма щорічного зносу нараховується в розмірі 5% до первісної вартості в розрахунку на рік, із строком корисної експлуатації 20 років.

Окрім нарахування зносу на основні засоби, в бюджетних установах нараховують знос на експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизну, постільні речі, одяг та взуття, інвентарну тару, матеріали довготривалого використання для наукових цілей.

Нарахування зносу на малоцінні необоротні матеріальні активи відбувається у першому місяці передачі у використання об'єкта необоротних активів у розмірі 50 відсотків його первісної вартості та решта 50 відсотків первісної вартості - у місяці його ліквідації (списання з балансу установи).

Норми нарахування зносу та строки корисного використання об'єктів нематеріальних активів визначаються виходячи зі строку дії патенту, свідоцтва та інших обмежень строків використання об'єктів інтелектуальної власності відповідно до законодавства. На нематеріальні активи, строк корисного використання яких не визначений, знос не нараховується.

Вважаємо позитивним затвердження в Положенні, що у разі передачі основних засобів та нематеріальних активів у випадках,

передбачених законодавством, установа, що їх передає, нараховує знос на передані цінності в місяці їх передачі, за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації. На наш погляд це позбавить організації помилки подвійного нарахування зносу та посилити контрольну функцію обліку.

Також, на виконання Стратегії затверджено НП(С)БОДС в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», схвалене Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, яке набрало чинності з 01.01.2013 р. Зазначеним Положенням (стандартом) визначаються зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів, що застосовуватимуться бюджетними установами. Фінансова звітність суб'єктів державного сектора, яка складатиметься відповідно до міжнародних стандартів має надавати інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки суб'єкта, а також відображати ефективність використання та цільове призначення ввірених йому ресурсів.

Фінансова звітність зможе використовуватися для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності. Крім того, вона зможе надавати дані про отримання ресурсів відповідно до порядку, що встановлений законом, а також використання цих ресурсів, відповідно до юридичних і контрактних вимог, включаючи фінансові ліміти, встановлені законодавчими органами. Фінансова звітність державного сектору – є ключовою ланкою в інформаційному забезпеченні державного фінансового контролю, фінансового планування і прогнозування на державному рівні.

На наш погляд, проблемним питанням реформування обліку у бюджетній сфері залишається запровадження сучасних автоматизованих інформаційних технологій, які здатні активно впливати на інтенсифікацію використання наявних ресурсів бюджетної сфери та підвищувати контроль за їх використанням. Це питання залишається недостатньо дослідженим і потребує подальшого вивчення. Вирішення цієї проблеми сприятиме тому, що у ході складання фінансової звітності за НП(С)БОДС буде задіяна економічна, соціальна та інша інформація, що підвищить якість даних від яких залежить достовірність фінансової звітності установ держави. Обробка та ефективне використання отриманої інформації можливе за

умови створення Єдиної бюджетної інформаційної системи, що охопить бюджетні установи різних рівнів. Створення Єдиної інформаційної системи можливе за підтримки держави. Це має бути державна інформаційна програма високої якості, яка об'єднає бухгалтерські системи бюджетних установ України різних рівнів у єдину інформаційну систему. Однією з умов існування системи має бути захист від зовнішнього втручання і відкритість для суспільства, контролюючих органів і установ відомств, що здійснюють контроль за формуванням і виконанням бюджетів.

Функціонуванням Єдиної інформаційної системи має бути завершене створенням Державного інформаційного порталу, який буде надавати інформацію про фінансову звітність бюджетних установ всіх рівнів.

Створення Єдиної інформаційної системи бюджетних установ буде сприяти:

- прозорості бюджетної політики держави;
- контролю за формуванням та використанням грошових потоків;
- контролю за виконанням бюджету на всіх рівнях державних установ;

Функціонуванням Єдиної інформаційної системи та Державного інформаційного порталу посилять функції бюджетного обліку, що необхідне в процесі реформування бюджетного обліку.

Вважаємо, що завершення реалізації реформ бюджетного обліку, а саме використання методу нарахувань, впровадження нового плану рахунків з бюджетною класифікацією, об'єднання бухгалтерського обліку виконання бюджету та бухгалтерського обліку в бюджетних установах мають базуватися на досвіді і практиці обліку в Україні та поєднуватися з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі.

Висновки і перспективи подальших розробок. Прагнення України до соціально-економічних перетворень, потребує раціонального використання наявних ресурсів у державному секторі економіки. Бухгалтерський облік в установах бюджетної сфери має певні відмінності від обліку підприємств інших форм власності.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що реформування системи бухгалтерського обліку у

бюджетній сфері актуалізується у зв'язку з інтеграцією України у міжнародну спільноту та її прагнення до модернізації й уніфікації обліку. Реформування системи обліку в бюджетній сфері з урахуванням вимог міжнародних стандартів забезпечує інформаційну підтримку всім зацікавленим користувачам, підвищує ефективність державного управління економічним розвитком суспільства, створює умови для ефективного функціонування бюджетних установ. Для вирішення проблем, що існують в обліку бюджетної сфери та проведення повноцінного реформування необхідна подальша модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі з використанням інформаційних технологій.

Реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері забезпечує перехід на єдині методологічні основи бухгалтерського обліку і звітності, створює уніфіковане організаційне та інформаційне забезпечення бюджетного обліку, також удосконалює систему внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері як один із факторів модернізації державного бухгалтерського обліку. Окреслені напрями реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері та їх реалізація посилять бухгалтерського обліку в бюджетній сфері та дозволять забезпечити ефективне використання фінансових ресурсів держави.

Література

1. Максимова В.Ф., Пеліпадченко Р.О. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах// Економічний простір. – 2008. – №16. – [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua/>
2. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах/ Н.М. Хорунжак// Облік і фінанси АПК. – 2009. – №2. – [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua/>
3. Хомуляк Т.І. Проблеми впровадження міжнародних стандартів Фінансової звітності в державному секторі//Вісник ЖДТУ.- 2010. – №3(53). – [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua/>
4. Постанова Кабінету Міністрів України від 16.01.207 р. № 34 «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського

обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки». [Електронний ресурс]. - Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007>.

5. Романченко Ю.О. Облік у бюджетних установах: стан і перспективи розвитку//Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1– [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua/>

6 Кладницька Т.А., Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері/ Кладницька Т.А. //Економічні науки,Вісник Хмельницького національного університету - 2009.- № 6, с.157-159- [Електронний ресурс] — Режим доступу:<http://www.nbuv.gov.ua/>

7. Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 «Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

8. Наказ Міністерства фінансів України від 14.11.2013 року за №947 «Про затвердження Положення з бухгалтерського обліку запасів бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://ukrbudget.ru/news/2013-12-17-381>.

9. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних установах. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с.

10. Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах. Навч.посібник. – К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.