

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри

к.е.н., доцент

_____ Ю.Б.Слободяник

« ___ » _____ 2008 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 «Облік і аудит»

МЕТОДОЛОГІЯ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАПАСІВ В СУЧАСНІЙ
СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ
(НА ПРИКЛАДІ МУ СДЦ «ЩУКІНЕЦЬ»)

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-31 _____ Володімірцева І.О.
« ___ » _____ 2008 р

Керівник дипломної роботи _____ Тимошенко Ю.М.
« ___ » _____ 2008 р.

Суми – 2008

РЕФЕРАТ

Дипломна робота містить 100 сторінок, 11 таблиць, 12 рисунків, список використаної літератури з 70 найменувань, 10 додатків.

Актуальність теми пов'язана з реформуванням системи обліку, зокрема в бюджетних установах. Враховуючи зміст заходів, передбачених Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, виникає об'єктивна необхідність дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку і, особливо, елементів його методу, в тому числі й оцінки, яка з методологічної точки зору є одним з найважливіших аспектів обліку.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні аспекти оцінки вартості основних засобів в бюджетних установах.

Об'єктом дослідження виступає організація оцінки вартості основних засобів у системі бухгалтерського обліку.

Мета дипломної роботи полягає в уточненні науково-методичних і розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення підходів до оцінки основних засобів в бюджетних установах України на основі досвіду організації процесу оцінки в державному секторі Російської Федерації та країн з ринковою економікою.

Методи дослідження: системний, математичний, статистичний, розрахунково-аналітичний.

За результатами дослідження сформульовані висновки:

– нормативно-правове регулювання питання оцінки вартості основних засобів в бюджетних установах включає велику кількість документів, основними з яких є Бюджетний Кодекс України, Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», Наказ ДКУ «Про затвердження Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ», Наказ МФРФ «Про затвердження Інструкції з бюджетного обліку», Наказ ДКУ «Про

затвердження Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ» та ін.;

- огляд наукової бази з обліку основних засобів дає підстави стверджувати про наявність проблемних питань в обліку та оцінки основних засобів в бюджетних установах;

- в результаті проведеного порівняльного аналізу методології бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах Російської Федерації, України та МСФЗДС виявлено ряд розбіжностей, а саме: по-різному визначається первісна вартість необоротних активів, здійснюється оцінка даних об'єктів під час їх використання та списання;

- для усунення виявлених розбіжностей запропоновані рекомендації щодо реформування та уніфікації бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України з Міжнародними стандартами;

- в результаті проведеного аналізу методів переоцінки основних засобів виявлено доцільність здійснення даної процедури шляхом приведення їх залишкової вартості до справедливої. Для оптимізації процесу прийняття рішень про необхідність переоцінки таких об'єктів на звітну дату розроблена Форма Акту оцінки справедливої вартості з використанням вбудованих функції програми Microsoft Excell.

Одержані результати можуть бути використані в бухгалтерській практиці МУ СДЦ «Щукинець» та бюджетних установ України.

Ключові слова: оцінка, основні засоби, справедлива вартість, бюджетних облік, уніфікація.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ	10
1.1 Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку	10
1.2 Види вартості активів у різних системах обліку.....	15
1.3 Основні підходи до визнання та оцінки основних засобів у обліку бюджетних установ.....	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ОЦІНКИ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ ТА РОСІЇ	40
2.1 Організаційно-економічна характеристика МУ СДЦ «Щукінець»	40
2.2 Документування та оцінка вартості основних засобів при їх придбанні	46
2.3 Оцінка вартості об'єктів основних засобів у процесі їх використання	54
2.4 Особливості визначення вартості основних засобів при їх списанні з балансу	61
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	67
3.1 Удосконалення облікової політики та оцінки вартості основних засобів в МУ СДЦ «Щукінець»	67
3.2 Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в бюджетних установах	77
3.3 Рекомендації щодо уніфікації бюджетного обліку в Україні з Міжнародними стандартами фінансової звітності для державного сектору	82
ВИСНОВКИ.....	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	93
ДОДАТКИ	100

ВСТУП

Ринкові методи господарювання вносять принципові зміни не лише в систему обліку та оцінки в господарському секторі економіки, але й дедалі більше торкаються бюджетного обліку.

Основні засоби підприємства, установи, організації є однією з найважливіших категорій обліково-аналітичного процесу. У системі теоретичних основ формування і використання необоротних активів важливу роль відіграє концепція їх оцінки, що в першу чергу впливає на об'єктивність обліку і формування фінансової звітності організації.

Враховуючи зміст заходів, передбачених Стратегією модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, виникає об'єктивна необхідність дослідження проблем теорії бухгалтерського обліку і, особливо, елементів його методу, в тому числі й оцінки, яка з методологічної точки зору є одним з найважливіших аспектів обліку. Особливу увагу необхідно приділити оцінці державного майна.

Така увага до оцінки державного майна не випадкова, адже саме через нього держава забезпечує реалізацію пріоритетів розвитку та гарантує фінансову безпеку країни.

Крім того, в Україні на сучасному етапі відбувається процес приватизації державного майна. Причому в більшості випадків приватизація супроводжується значними махінаціями, значна частина яких здійснюється шляхом маніпуляцій з оцінкою основних засобів. Тому потрібні розробити нові підходи до оцінки майна бюджетних установ та організацій.

Проблеми методики та організації обліку та оцінки основних засобів досліджувались в працях вітчизняних вчених: Городянська Л.В., Джога Р.Т., Демченко Т.А., Єрмакова Н.П., Козак В.Г., Костенко В.В., Ловінська Л.Г. та ін. Ці ж питання розглядають і зарубіжні вчені, зокрема: Джангірова М.Е., Кошкина М.В., Голов С.Ф. та ін.

Проте, ще залишається чимало невирішених питань, пов'язаних з оцінкою основних засобів в державному секторі економіки. Сьогодні розвиток оціночної діяльності не відповідає умовам, що склались, – недостатньо законодавчих актів, нормативних і методичних розробок, навчальної літератури з цього питання. Подальшого удосконалення в сучасних умовах потребують методологічних і організаційних проблем, що викликано новими умовами, в яких діють бюджетні установи України.

Все це зумовило вибір теми і основні напрямки дослідження зазначених питань.

Метою дипломної роботи є уточнення науково-методичних і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення підходів до оцінки основних засобів в бюджетних установах України на основі досвіду організації процесу оцінки в державному секторі Російської Федерації та країн з ринковою економікою.

Для досягнення поставленої мети визначено розв'язати такі завдання:

- розкрити теоретичні основи оцінки в бухгалтерському обліку; розглянути історичний розвиток поняття «оцінка», визначити об'єкт, задачі, місце та роль оцінки в бухгалтерському обліку;
- визначити основні види вартості активів в сучасній системі бухгалтерського обліку;
- розглянути особливості визначення вартості основних засобів в бюджетних установах;
- провести порівняльний аналіз оцінки основних засобів у системах бюджетного обліку в Російській Федерації та Україні;
- удосконалити методику оцінки основних засобів, внести науково обгрунтовані пропозиції щодо покращення методології їх оцінки.

Об'єктом є організація оцінки вартості основних засобів у системі бухгалтерського обліку.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні аспекти оцінки вартості основних засобів в бюджетних установах.

Методологічною основою проведення дослідження є діалектичний метод пізнання та його принципи: історизму, застосований для дослідження активів як обліково-економічної категорії у ході історичного розвитку суспільства; суперечності – для визначення їх сутності; системно-структурний підхід – для розкриття функціональної їх ролі та місця у системі управління за ринкових умов господарювання. При вивченні існуючої наукової бази з питань оцінки активів використовувались такі методи пізнання: аналізу, синтезу, індукції, дедукції, групування, аналогії, систематизації, порівняння та інші.

Інформаційною базою є праці зарубіжних та вітчизняних вчених з проблем оцінки активів, а також нормативні та законодавчі акти України та РФ, дані економічної періодики та матеріали установи.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ

1.1 Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку

Дослідження при використанні історичного і логічного загальнонаукових методів дозволило зробити висновок, що в історії бухгалтерського обліку немає іншого такого ж складного питання, як проблема оцінки. Спочатку це питання вирішувалось стихійно, за бажанням зацікавлених осіб. Його корені беруть початок від системи облікових реєстрів давньоримської бухгалтерії. Протягом сторіч розвивались і співіснували теорії об'єктивних, суб'єктивних та книжкових оцінок, а дискусія щодо застосування в обліку оцінки за собівартістю та продажними цінами продовжується протягом XIV-XX ст.

Так, Лука Пачолі у «Трактаті про рахунки і записи» (1494 р.) указував на дві протилежні рекомендації: оцінка за продажними максимально високими цінами (що призводило до систематичного завищення величини капіталу і зменшення суми відображеного прибутку) та за собівартістю, яку автор пропонував застосовувати в поточному обліку.

Принцип оцінки за собівартістю в своїх працях розвивали також представники французької школи такі, як Леоте Е., Буршсьєн К.

Розенберг Л. стверджував, що нормою оцінки може бути лише собівартість, жодних переоцінок не повинно бути. Його погляди на оцінку за собівартістю поділяли Кашкін І., Кемплер І.

Ді Піетро (1550-1590 рр.) поклав початок так званій кон'юнктурній оцінці за продажними цінами. Він писав: «Залишки будеш обчислювати за тією ціною, за якою сподіваєшся її продати» [10]. Однак такий підхід призводив до викривлення фінансових результатів.

На нашу думку, заслуговує на увагу підхід до проблеми оцінки, який висловив Ле Курте В., який вважав, що не перебільшуючи нічого, можна сміливо сказати, що література про баланс відображала перші 40-50 років

винятково питання оцінки, всі інші питання залишалися поза увагою. Відмінності в оцінці – це відмінності інтересів адресатів балансу. Вчений підкреслював досить різні значення балансу для різних осіб: 1) керівника; 2) власника; 3) кредиторів; 4) суспільства загалом. Тобто він зазначав, що баланс потрібно будувати і розуміти з точки зору його адресата.

Глибокий підхід до оцінки характерний для Коверо І. (1912 р.), який вказував на те, що неможливо здійснити оцінку майна, не передбачаючи, що воно негайно реалізується, водночас не враховуючи тих змін у цінності, які відбуваються внаслідок ліквідації. Автор чітко вказував, що говорячи про поточну ринкову ціну, необхідно розрізняти ціну придбання та продажу.

На сьогодні загальновизнано, і ні у кого не виникає сумніву, що оцінка це складова методу бухгалтерського обліку. В результаті проведеного аналізу наукової літератури з даного питання було встановлено, що такий підхід до тлумачення місця оцінки визнавався не завжди. Так, до Другої світової війни відомі радянські вчені Помазков Н.С., Вишевський О., Пожидаєв М.І., Василенко П.Н., Шишкін В.І., Гальперін Я.М., Вейсман М.Й., Галаган А.М., Кипарисов М.А., Дембінський М.В. до складу методу бухгалтерського обліку включали балансове узагальнення (балансовий метод, баланс), подвійний запис (подвійне групування, взаємопов'язане відображення на рахунках зведення облікових даних), документацію. Лише у повоєнні часи тлумачення методу бухгалтерського обліку розширили. До його складу включають оцінку, калькулювання, звітність, інвентаризацію [23].

Першими, хто тлумачив оцінку як складову методу бухгалтерського обліку, були Татур С.К. (1952 рік) і Леонтьєв М.Л. (1953 рік).

Татур С.К. відзначав, що «...особливістю методу бухгалтерського обліку при наявності товарно-грошових відносин є використання грошової оцінки для отримання узагальнених синтетичних показників про засоби підприємства, їхні джерела і здійснювану ним господарську діяльність».

Леонтьєв М.Л. зауважував, що оцінка як складова методу бухгалтерського обліку має особливе місце у бухгалтерському обліку.

Оскільки бухгалтерський облік ведеться у грошовому виразі, то в його предмет «входять тільки ті елементи процесу соціалістичного відтворення, які піддаються грошовій оцінці». При цьому він дуже точно визначив функції оцінки в обліку, які є актуальними і в умовах ринкової економіки. Він писав, що оцінка є «неодмінною умовою або обов'язковою передумовою» бухгалтерського обліку, бо без неї ведення обліку неможливе, а з іншого боку, «у низці випадків оцінка може бути здійснена лише в результаті обліку». Тут автор мав на увазі калькулювання, яке, у свою чергу, є також передумовою обліку наступного процесу кругообігу господарських засобів. Такої самої думки дотримувалися й інші вчені радянського періоду.

На тлі загальної однастайності вчених у поглядах на оцінку привертає увагу той факт, що такі визначні вчені радянського періоду, як Мезенцев П.В. і Німчинов П.П. не включали оцінку до складу методу бухгалтерського обліку. Так, Німчинов П.П., погоджуючись з важливим значенням оцінки для бухгалтерського обліку, при цьому зазначав: «Грошова оцінка не є складовою методу філерського обліку, так само як вона не є методом в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах, галузевих економіках тощо). Грошова оцінка є умовою, при наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватись і виконує функцію не методу, а загального вимірника засобів, прийнятого в народному господарстві [14].

Зауважимо, що позиція Німчинова П.П. була слушною саме в тому історичному періоді, в якому вона була висловлена.

Справді, в умовах обмежених товарно-грошових відносин, відсутності приватної власності, централізованого керівництва бухгалтерським обліком суб'єкти господарювання вели бухгалтерський облік, використовуючи дуже не велике коло оцінок. Пільменштейн Д.І. писав: «У бухгалтерському обліку використовується кілька прийомів оцінки: планова, нормативна, щодо відпускних, роздрібних, облікових цін, звітних (фактичних) цін».

В умовах, коли відпускні (оптові) і роздрібні ціни не враховували чинників інфляції, а в багатьох випадках і реальну вартість товарів, облікові, планові й нормативні оцінки, визначені на їх підставі, не відображали реального стану речей. Фактична собівартість чи то придбання товарів, чи виготовлення продукції не віддзеркалювала справжніх суспільних витрат і була умовною. За таких обставин оцінка як складова методу бухгалтерського обліку виконувала лише функцію загального знаменника при відображенні різноманітних об'єктів у бухгалтерському обліку.

У радянський період розвитку теорії бухгалтерського обліку окремих наукових праць, присвячених оцінці, не було підготовлено. Водночас ідеї стосовно її значення, місця в бухгалтерському обліку висловлювалися вченими. Так, Леонтьєв М. і Умнов А. зазначали, що в умовах дії закону вартості кожна господарська операція має знайти у бухгалтерському обліку вартісне вираження, оскільки без цього неможливо відобразити зміни, які вона викликала у складі господарських засобів і джерел їх утворення. Ця думка, висловлена 1954 року, дуже сучасна й зараз. Балансове узагальнення ресурсів у вигляді активів і капіталу неможливе без оцінки. Така абстрактна категорія як капітал для свого вимірювання потребує вартісної оцінки, тобто оцінки позбавленої натурально-речової форми.

Палій В.Ф. і Соколов Я.В., аргументуючи тезу, що оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, писали, що «без оцінки і калькуляції губляться основні характеристики бухгалтерського обліку як системи, що виробляє інформацію про найважливіші вартісні узагальнені показники».

Шульман С.І., Гаврилов Б.І., Костюк П.А. підкреслювали, що грошова оцінка, використана у бухгалтерському обліку, створює умови для статистичного узагальнення даних по галузях народного господарства. Головними вимогами до оцінки ці автори вважали точність і єдність.

Стосовно вимог до оцінки як складової методу бухгалтерського обліку, то відомі вчені Макаров В.Г., Бикова А.А., Малишев І.В., Сумцов А.І., Вейсман М.Й. вважали реальність і єдність саме вимогою. Причому

реальність трактувалася як об'єктивне співвідношення грошового виразу того чи іншого об'єкта до його фактичної вартості, а єдність – як однаковість і незмінність. Під однаковістю або єдністю оцінки розуміли відсутність багато варіативності підходів до оцінки, відображення однакових об'єктів в однаковій оцінці усіма суб'єктами господарювання. Очевидно, що такий підхід абсолютно адекватний для соціалістичної системи господарювання.

Літературні джерела з теорії бухгалтерського обліку, написані на початку 90-х років минулого століття і дотепер, засвідчують, що російські й українські вчені і далі трактують оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. При цьому головний наголос роблять на тому, що оцінка - це вираз у грошовій формі майна підприємства з метою узагальнення даних у бухгалтерському обліку і звітності.

Значний внесок у теоретичне обґрунтування сутності та функцій оцінки зробив Соколов Я.В. у своїй роботі «Основи теорії бухгалтерського обліку». Наукова новизна дослідження, проведеного Соколовим Я.В. стосовно оцінки, полягає в тому, що він визначав, що оцінка це не лише спосіб переведення облікових об'єктів з натурального вимірника у грошовий, а також і завдання бухгалтерського обліку. У бухгалтерському обліку відбувається обчислення собівартості готової продукції, наданих послуг, відбувається калькулювання нової оцінки, тобто трансформація оцінок чинників виробництва в оцінки готової продукції.

У бухгалтерському обліку, як зазначають Кужельний М.В. та Коцупатрий М.М., оцінка як його елемент – це спосіб вираження в грошовому вимірнику наявності й руху господарських засобів (майна) підприємства. Її мета – узагальнення інформації про різномірні господарські засоби та економічні явища.

На думку Хендриксена Е.С. і Ван Бреда М.Ф., оцінка являє собою присвоєння числового значення показнику або властивостям об'єкта – наприклад, активам (запаси, основні засоби і т. ін.), діяльності підприємства.

На нашу думку, оцінка – це застосування грошового вимірника до майна, зобов'язань і господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, установі і т.д.

При розгляді питання оцінки в науковій літературі часто можна зустріти такі поняття як суб'єкт оцінки, об'єкт оцінки, технологія оцінки, етапи оцінки, мета оцінки, дата оцінки, функція оцінки, принципи оцінки.

Як уже зазначалося вище, оцінка є невід'ємним елементом методу бухгалтерського обліку, адже в обліку знаходять відображення лише ті факти, які одержали грошову оцінку [14]. Проте, при прогнозах і прийнятті управлінських рішень можуть бути використані й натуральні показники, наприклад, передбачуваний термін використання, виробнича потужність обладнання – для основних засобів, кількість великих дебіторів і термін, коли кошти від них можуть надійти підприємству - для дебіторської заборгованості, чисельність працюючих тощо. Як правило, цю інформацію зазначають у примітках до фінансової звітності.

Процес оцінки представляє собою процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин.

В свою чергу, технологія оцінки – це визначена на підприємстві наказом про облікову політику послідовність процесу оцінки, що включає в себе наступні етапи:

- визначення об'єкта, предмета, мети і функції оцінки;
- розробка способів оцінки;
- визначення шляхів найкращого та найбільш ефективного застосування способу оцінки;
- збір і аналіз необхідної інформації, зіставлення вартостей, отриманих різними способами;
- встановлення найбільш вірогідної оцінки;
- формулювання висновку для прийняття управлінського рішення.
- формулювання мети оцінки – основного завдання, яке слід вирішити в результаті оцінки, – дозволяє встановити, що слід визначити, а

саме: повне і правильне найменування об'єкта оцінки, вид активу, що оцінюється, вид майнових прав, які оцінюються, дату оцінки. Неправильно сформульована мета спричиняє використання неадекватної методики і внаслідок цього помилковий результат в оцінці.

Згідно ст. 5 Закону України [55] суб'єктами оціночної діяльності є:

– суб'єкти господарювання – зареєстровані в установленому законом порядку фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінник, і які отримали сертифікат оціночної діяльності;

– органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном і (або) майном, яке знаходиться в комунальній діяльності, і у складі яких працює оцінювач.

Звідси випливає, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування мають право оцінки вартості майна, яке знаходиться в оперативному управлінні бюджетних установ. Як свідчить практика, вони даним правом не користуються [59].

Об'єктом оцінки в більшості випадків виступає майно установи.

Відповідно до Закону України [55], майном, яке може оцінюватися, вважаються об'єкти у матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби тощо; паї, цінні папери; нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності; цілісні майнові комплекси всіх форм власності.

Майновими правами, які можуть оцінюватися, визнаються будь-які права, пов'язані з майном, відмінні від права власності, у тому числі права, які є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, користування), а також інші специфічні права (права на

провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) та права вимоги.

Методичне регулювання оцінки майна здійснюється у відповідних нормативно-правових актах, положеннях (національних стандартах) оцінки майна, що затверджуються Кабінетом Міністрів України, методиках та інших нормативно-правових актах, які розробляються з урахуванням вимог положень (національних стандартів) і затверджуються Кабінетом Міністрів України або Фондом державного майна України.

Розроблення нормативно-правових актів з оцінки майна здійснюється на засадах міжнародних стандартів оцінки.

Перед проведенням оцінки активу необхідно обрати показники, за якими його оцінюватимуть. Для запасів та основних засобів це можуть бути витрати на придбання або виробнича потужність. Для дебіторської заборгованості це сума коштів, що може бути реально одержана [25].

Не слід забувати також, що датою оцінки є точно зафіксований момент часу, на який здійснюється оцінка. В науковій літературі [14, 18, 20, 21, 23, 32, 62], що стосується розгляду питань оцінки в бухгалтерському обліку найчастіше виділяють наступні дати оцінки:

- дата оприбуткування;
- дату вибуття активу, який оцінюється;
- дата балансу.

Майно, що підлягає оприбуткуванню, має бути оцінено в наступних випадках: придбання його за плату, отримання безоплатно, виготовлення власними силами, внесене засновником, обмін на інше майно.

При вирішенні питання про грошову оцінку майнових цінностей балансу важливим моментом є те, за якою оцінкою та чи інша частина активів вступає до балансу, обліковується на балансі і виходить з нього. Одним із завдань бухгалтерії є, насамперед, правильність та повнота визначення всіх операцій, пов'язаних з рухом та станом майнових цінностей. Отже, бухгалтерія повинна відображати в облікових регістрах всі

господарські операції, пов'язані з: а) отриманням майна, б) внутрішнім його переміщенням і в) подальшим його відчуженням.

Користувачі оцінки повинні звертати особливу увагу і на її функцію – сферу використання фактичних результатів проведеної оцінки [58].

Облікова культура мислення виробляється на підставі вивірених тривалим досвідом, а потім теоретично обгрунтованих логічних конструкцій – правил і принципів обліку. Під принципами оцінки розуміються спеціальні правила [32], які відображають соціально-економічні фактори і закономірності формування вартості майна й становлять принципи корисності, попиту і пропозиції, заміщення, очікування, внеску (межової продуктивності), ефективнішого використання [25], що діють при виборі певної ціни. При оцінці господарських засобів принципи оцінки відповідають на питання: яку ціну необхідно в даному випадку використовувати. І немає сенсу поділяти оцінку як принцип бухгалтерського обліку на дві частини (принцип оцінки і оцінки витрат). Оцінка – це одна цілісна і неподільна облікова категорія, без якої бухгалтерський облік втрачає зміст [32].

В господарській практиці застосовуються різноманітні методи оцінювання та види оцінок. Методи оцінки – способи визначення вартості об'єкта оцінки, послідовність оцінних процедур якого дає можливість реалізувати певний методичний підхід. В основу кожного методу комплекс оцінних процедур, тобто дії, етапи, виконання яких у певній послідовності дає можливість провести оцінку. Методичні підходи до оцінки поділяють на затратний (майновий), дохідний, порівняльний і наведені в таблиці 1.1.

Таким чином, потрійний підхід в оцінці є виразом позиції, наскрізного часу – минулого, нинішнього і майбутнього. За інформацією минулого часу вимірюються витрати на заміщення майна. За даними нинішнього часу порівнюються поточні (ринкові) ціни аналогічного майна, а майбутнього часу - прогнозуються доходи [25].

Таблиця 1.1 - Методичні прийоми до оцінки

Підхід	Характеристика підходу
Затратний (майновий)	Передбачає врахування принципів корисності й заміщення, а також оцінку вартості об'єкта, виходячи з вартості його відтворення (заміщення) у цінах на дату оцінки з подальшим коригуванням на суму зносу (зменшення)
Дохідний	Базується на врахуванні принципів найефективнішого використання, очікування і внеску та передбачає оцінку вартості, виходячи з можливостей об'єкта приносити дохід
Порівняльний	Базується на врахуванні принципів заміщення і попиту та передбачає аналіз цін продажу й пропозиції подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки

Діюча бухгалтерська практика сьогодні визнає два найбільш поширені в світі підходи до оцінки вартості активів підприємств: перший підхід полягає у пооб'єктній (попредметній або індивідуальній) оцінці активів підприємства та його зобов'язань, і другий – в оцінці сукупної вартості активів, її ще називають оцінкою бізнесу або оцінкою підприємства як цілісного майнового комплексу, під яким слід розуміти господарський комплекс з завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг).

Наявність різних підходів до оцінки дає можливість виділити певні ознаки, за якими різні види оцінок можна об'єднати у групи. При цьому, кожна з оцінок необхідна для вирішення певного кола завдань. В додатку А наведена класифікація оцінки основних засобів за різними ознаками. Класифікаційні ознаки за кожною із зазначених підстав тісно взаємопов'язані, і кожна з них може бути розгорнута за всіма іншими. Будь-який з методів може мати декілька часів і вимірників, спиратися на різні критерії і вимірювати як індивідуальні, так і агрегатні об'єкти. Вибір ознак оцінки, в першу чергу, залежить від інтересів підприємця і від певної кон'юнктури, що склалася на ринку, а також від інших обставин.

Слід підкреслити, що бухгалтер і, перш за все, бухгалтер-практик, повинен знати і вміти застосовувати всі логічно можливі оцінки, але дотримуватись мудрості віків – оцінки початкової, адже саме вона представляє собою основу бухгалтерії.

1.2 Види вартості активів у різних системах обліку

Міжнародні стандарти оцінки визначають, що вартість є економічним поняттям, яке встановлює зв'язок між товарами й послугами, доступними для придбання, з одного боку, і тими, хто їх купує, з іншого. В стандартах зазначається, що професійні оцінювачі уникають вживання не уточненого терміна «вартість», замінюючи його прикметниковим сполученням, що конкретизує, яка саме вартість мається на увазі. Вартість – не факт, а оцінка цінностей конкретних товарів і послуг в конкретний момент часу відповідно до встановленого визначення вартості. Економічне поняття вартості виражає ринковий погляд на вигоди, що отримує власник товару або той, хто отримує послугу, на момент оцінки [64].

Концептуальна основа МСФЗ розглядає чотири основних види оцінки вартості активів, які представлені на рисунку 1.1.

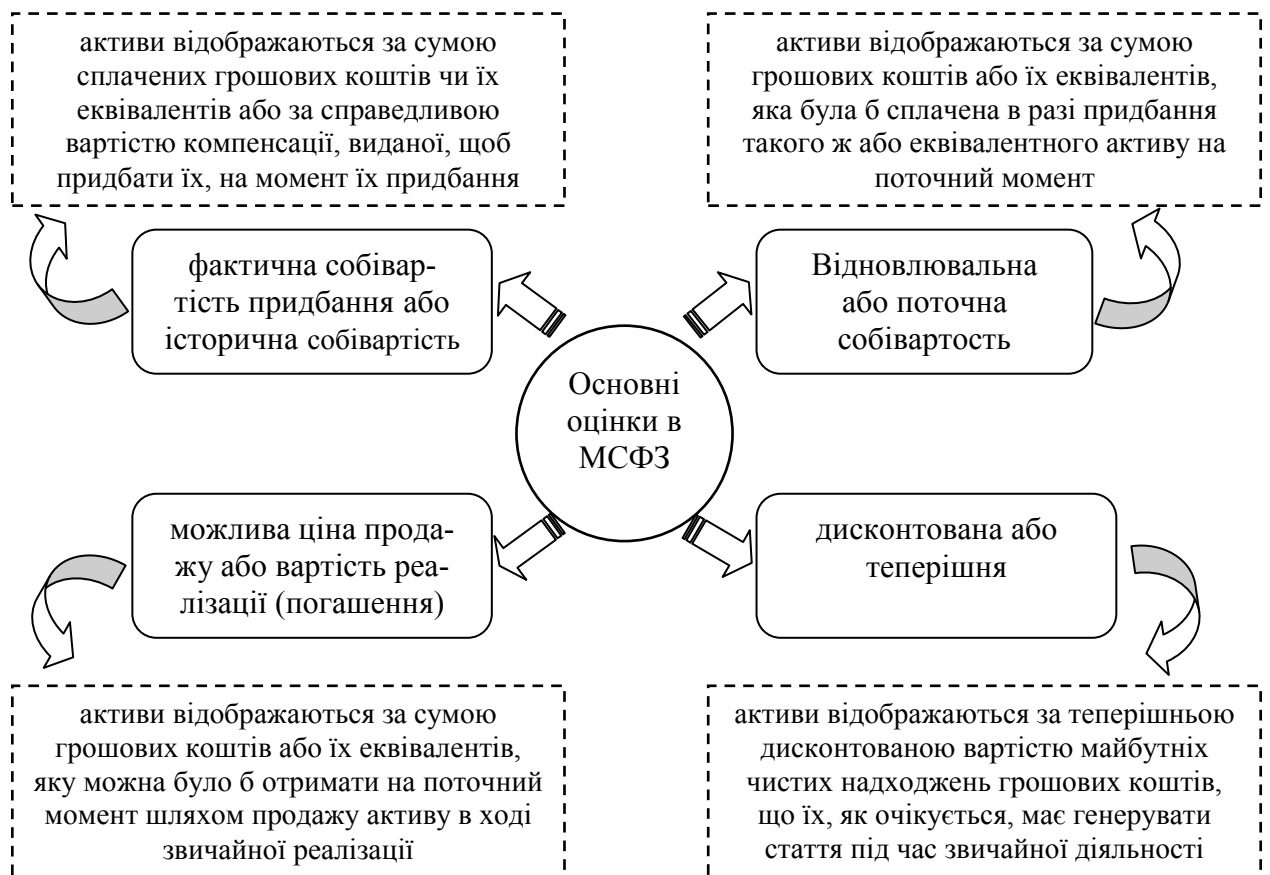


Рисунок 1.1 – Види оцінки вартості активів, що визначені МСФЗ

Крім вищезазначених видів вартостей активів в МСФЗ можна також зустріти безліч інших термінів, таких як актуарна теперішня вартість (МСБО 26), амортизована собівартість (МСБО 39), балансова вартість (МСБО 16, 36, 38, 40, 41), вартість використання (МСФЗ 3, МСБО 36), вартість, визначена суб'єктом господарювання (МСБО 16, 38), внутрішня вартість (МСФЗ 2), чисті інвестиції в оренду (МСБО 17), ліквідаційна вартість (МСБО 16), негарантована ліквідаційна вартість (МСБО 17), сума, що амортизується (МСБО 16, 28, 36), сума очікуваного відшкодування (МСБО 16, 36, МСФЗ 5 та ін. [9, 64].

Аналіз визначень перелічених вище термінів вказує, що вони є похідними від певних базових оцінок, які наведені в таблиці 1.2 [7].

Таблиця 1.2 - Приклади базисних та похідних оцінок МСФЗ

Базова оцінка	Похідна оцінка
Собівартість	Амортизована собівартість Сума, що амортизується
Вартість реалізації	Чиста вартість реалізації Ліквідаційна вартість Гарантована ліквідаційна вартість Негарантована ліквідаційна вартість
Теперішня вартість	Актуарна теперішня вартість Вартість переоцінки Чисті інвестиції в оренду Вартість, визначена суб'єктом господарювання

Прихильниками історичної оцінки були такі видатні бухгалтери як Пачолі Л., Осбор В., Герстнер П., Саварі Ж., Гіль бо А. Існують різні категорії історичних оцінок: початкова, номінальна, купівельна, оцінка за собівартістю тощо.

Прихильниками оцінки за собівартістю можна назвати Гюглі Ф., Батайля М., Кельмеса А., Герстнера П. Різні модифікації оцінки за собівартістю запропонував В. Осбар. Проте всі варіанти оцінки за собівартістю не задовольняли багатьох бухгалтерів, тому що така оцінка робила невідповідною цінності, збільшувала актив приховуваними збитками, а іноді приводила до зниження прибутку.

У сучасному ж розумінні собівартість, може ґрунтуватись на фактичних витратах, експертних (дисконтованих або недисконтованих) оцінках або їх поєднанні. Це впливає з уточненого визначення терміна «собівартість», наведеного у МСФЗ: «сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедливої вартості іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення, або, якщо прийнято, сума, яку відносять на цей актив при первісному визнанні». Це свідчить, що собівартість в МСФЗ трактується ширше ніж загальноприйняте визначення цієї категорії, та по суті тотожна поняття «первісна вартість» [25].

Антоні Р.Н. вважав, що тільки історична оцінка відрізняється реалістичністю, простотою в роботі, позбавляє облік від неминучих складних процедур, пов'язаних із переоцінкою засобів і фінансових результатів. Науковець на спеціальних прикладах показав переваги оцінки за собівартістю в порівнянні з відновлювальною вартістю.

Історична оцінка підкреслювалась багатьма бухгалтерами з достатньо вмотивованою аргументацією [14]. Переваги собівартості (історичної оцінки) показано на рисунку 1.2.

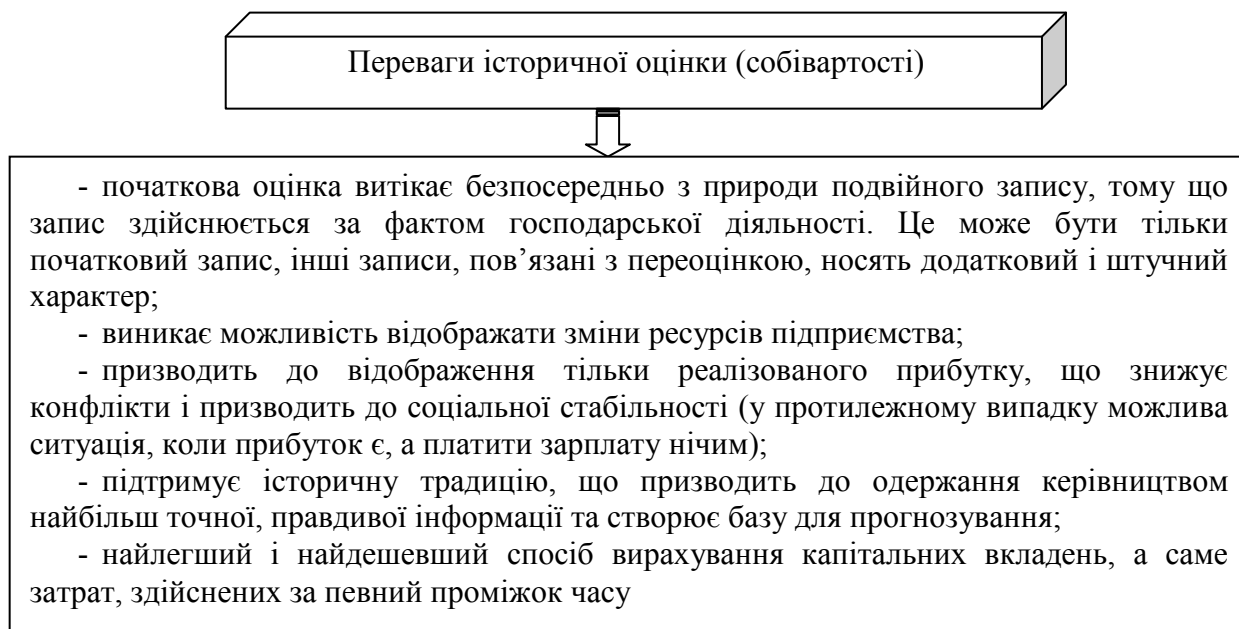


Рисунок 1.2 – Переваги історичної оцінки [9]

Оцінці за собівартістю і притаманні певні недоліки, які можна об'єднати в дві групи, представлені на рисунку 1.3.

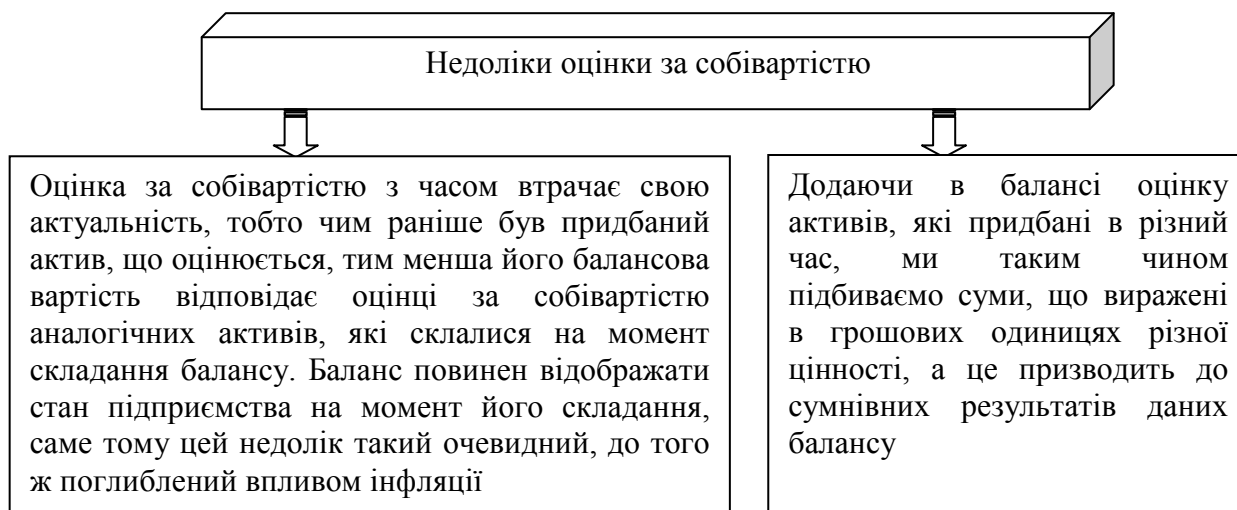


Рисунок 1.3 – Недоліки історичної оцінки

Таким чином найбільш прийнятною є оцінка, яка відображає поточну вартість активів, тобто поточна оцінка.

При застосуванні поточної собівартості активи відображують за сумою грошових коштів або еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого активу на поточний момент [9].

Слід зазначити, що поточна оцінка завжди є експертною оцінкою, яка передбачає три підходи залежно від намірів підприємства:

- вхідна оцінка (вартість у разі придбання) – поточна (відновлювальна) собівартість;
- вартість використання;
- вихідна оцінка (вартість у разі продажу або ліквідації) [25, 64].

Використання в бухгалтерському обліку концепції прогнозування, моделювання капітальних активів, системи фінансових коефіцієнтів, використання звітів про рух капіталу, грошових потоків розширило підхід до історичної оцінки, особливо в контексті основних принципів бухгалтерського обліку. При цьому Бріттон Е. і Ватерсон К. акцентують увагу на необхідності підвищення прогнозованих функцій фінансового й управлінського обліку.

Бухгалтерський облік, який є джерелом інформації для аналізу коефіцієнтів, базується на концепції собівартості, не є кращою основою для вирішення задач прогнозування, оцінки доцільності інвестування у фірму [12]. При виборі методу оцінки необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності [64].

Згідно із Законом Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [43] один із принципів складання та подання фінансової звітності є принцип історичної (фактичної) собівартості, який означає, що «...пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання». Оцінка за історичною (фактичною) собівартістю названа пріоритетною, отже, не виключається можливість використання інших методів оцінки.

Підтвердження цьому є той факт, що користувачі фінансової звітності часто віддають перевагу саме правилу найменшої оцінки, яке означає присвоєння активу найменшої з двох оцінок: або за собівартістю, або за ринковою вартістю. Як зазначають Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л., в умовах нестабільного ринку, яка виражається в досить значних коливаннях цін, оцінка, наприклад, основних засобів за вартістю їхнього придбання не є об'єктивною. Саме тому зарубіжна практика обліку і звітності виробила достатньо ефективні способи вирішення цієї проблеми. Щоб зберегти об'єктивність оцінки основних засобів в умовах цінової нестабільності, їх оцінюють за правилом найнижчої оцінки. Сутність його полягає в тому, що діє принцип обачності, за яким основні засоби оцінюються і відображаються за найменшою з двох вартостей – ринковою ціною або за собівартістю.

Наприклад, у США, як і в більшості країн, основні засоби оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених у минулому або у майбутньому при придбанні товарів чи ресурсів. Якщо платежі будуть здійснені у

майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. Витрати ж на доставку цих основних засобів (якщо за умовами договору їх не несе покупець) можуть включатись або не включатись до собівартості необоротних активів, які відображають окремим рядком.

Згідно з системою стандартів GAAP, до собівартості слід включати тільки ті витрати, які покупець вважає складовими вартості товару на момент його придбання. Одна лише наявність витрат не є підставою для їхнього включення до вартості основних засобів.

У Польщі основні засоби оцінюються за цінами їхнього придбання, у разі неможливості виявлення ціни основних засобів при їх безоплатній передачі, вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні необоротні активи. У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції основні засоби оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або за ринковою вартістю.

У Швейцарії та Італії основні засоби оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання чи виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації [15]. Таким самим чином основні засоби оцінюються і в Росії.

В Україні, згідно з ПСБО 7 [39], основні засоби при їх надходженні на підприємство оцінюються за собівартістю, яка сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) (за вирахування непрямих податків), суми ввізного мита, витрат на заготівлю, навантажувально-розвантажувальних робіт, транспортування запасів та інших витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До витрат, які не включаються до первісної вартості основних засобів, належать такі: брак, витрати на збут, адміністративні витрати тощо [18, 20, 27].

Дослідження застосування найменшої з оцінок у практиці різних країн, дає змогу стверджувати, що використання в бухгалтерському обліку мінімальної з двох оцінок створює для підприємства певні резерви і

забезпечує виживання на основі використання фундаментальних концепцій бухгалтерського обліку: обачності, суттєвості, продовження діяльності.

Вартість реалізації (погашення) передбачає, що активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в процесі звичайної реалізації.

Теперішня вартість означає, що активи відображуються за дисконтованою вартістю майбутніх грошових коштів, що, як очікується, має генерувати стаття в нормальному ході діяльності підприємства.

Слід також відмітити, що в результаті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами призвели до застосування справедливої вартості у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Так, з додатку Б видно, що поняття «справедлива вартість» зустрічається практично у всіх визначеннях активів (основні засоби, запаси, нематеріальні активи та ін.). Проте на практиці визначення справедливої вартості пов'язане з певними труднощами, оскільки МСФЗ та Національні П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості відповідних активів. Тому тенденції поширення оцінки за справедливою вартістю по-різному сприймаються у розвинутих країнах і країнах з перехідною економікою [9]. Крім того, такі види вартості активів як історична собівартість, поточна вартість чи то теперішня вартість практично не викликають різнорідних тлумачень і труднощів при їх розумінні, на відміну від поняття «справедлива вартість». Тому вважаємо, що дане поняття слід розглянути детальніше.

Вперше поняття «справедлива вартість» з'явилося на початку 90-х років в американських стандартах FAS-105 і FAS-107, які визначали правила розкриття інформації про фінансові інструменти. У цих стандартах мова йшла про розкриття інформації про справедливую вартість фінансових інструментів, які у бухгалтерських книгах та звітах відображались за фактичними витратами.

У 1993 р. в FAS-105 справедлива вартість була введена у процес обліку у звітності з цінних паперів, призначених для торгівлі. Аналогічна ситуація прослідковувалась також в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Правлінням КМСБО у 1995 році був схвалений МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та надання інформації», який встановлює правила розкриття інформації про фінансові активи та фінансові зобов'язання, у тому числі і про їх справедливу вартість. З прийняттям у 1998 році МСФО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» справедлива вартість використовується при обліку практично всіх фінансових інструментів у портфелі компанії, за винятком дебіторської заборгованості, а також тих фінансових інструментів, справедливу вартість яких визначити неможливо. В Україні поява терміну «справедлива вартість» пов'язане з прийняттям П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [5].

Згідно з визначенням, наведеним в МСБО 32 та П(С)БО 19, справедлива вартість (fair value) – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [9]. Зацікавленість означає, що обидві сторони не змушені здійснювати операцію під впливом обставин (наприклад, у разі необхідності термінового продажу майна).

Схожий зміст має визначення терміна «ринкова вартість», наведене в Міжнародному стандарті оцінки 1 «Оцінювання на основі ринкової вартості»: «ринкова вартість є сумою, за якою нерухомість має перейти «з рук у руки» на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем у результаті комерційної операції після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що жодна із сторін діяла компетентно, розсудливо та без примушення. Далі в цьому стандарті підкреслюється, поняття «ринкова вартість» та «справедлива вартість» не є синонімами. На відміну від «ринкової вартості» поняття «справедлива вартість» припускає, що операція може відбуватися при наявності певних розбіжностей, або за обставин, що відрізняються від нормального процесу перерозподілу в умовах відкритого

ринку. Такі обставини включають можливість здійснення термінової операції, коли одна зі сторін перебуває в скрутному становищі, а також інші випадки, не передбачені у наведеному вище позначенні ринкової вартості.

Отже поняття «справедлива вартість» у тому сенсі, що застосовується в бухгалтерському обліку, не є синонімом терміну «ринкова вартість».

Поряд із тим ринкова вартість є розрахунковою величиною, для визначення якої можуть бути застосовані різні методи, зокрема: витратний і зіставлення продажу; капіталізованого доходу; дисконтованих грошових потоків. Ці самі методи можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості, але остаточна справедлива вартість враховуватиме стан активів та їх призначення [25].

Оцінку за справедливою вартістю доцільно використовувати при аналізі платоспроможності підприємства. Така оцінка дає можливість відносно точно показати майнове становище, але, в свою чергу, викривлює фінансовий результат [64].

Однак, незважаючи на певні недоліки використання методу обліку за справедливою вартістю, які пояснюються перш за все відсутністю активного ринку та практичного досвіду використання справедливої вартості, найбільш розвинені системи бухгалтерського обліку, МСФО і US GAAP орієнтовані на використання саме справедливої вартості.

До проблем визначення справедливої вартості, можна віднести наступні:

а) справедлива вартість відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а деяку умовну суму, яка могла б бути отримана у випадку, якщо актив був би проданий на визначену дату;

б) метод обліку за справедливою вартістю потребує додаткових витрат;

в) використання справедливої вартості порушує принцип «обачності», у відповідності до якого при підготовці фінансової звітності мінімізувати

різного роду невизначеності, які безперечно виникають при використанні справедливої вартості.

Незважаючи на перераховані проблеми дана оцінка має переваги, зокрема, справедлива вартість:

- являє собою більш об'єктивну основу для оцінки майбутніх грошових потоків в порівнянні з витратами, що дуже важливе для потенційних інвесторів та кредиторів, тобто основних груп зовнішніх користувачів;

- це найкраща основа для зіставності інформації у процесі аналізу;

- використовується у фінансовому менеджменті, орієнтованому на реальну вартість активів та зобов'язань.

Розглянемо значення визначення справедливої вартості на прикладі основних засобів.

Так, для доведення залишкової вартості основних засобів до їх справедливої вартості підприємства здійснюються періодичні переоцінки основних засобів.

Переоцінка основних засобів може здійснюватися з двох причин:

- зміна вартості основного засобу у зв'язку з удосконалення технології його виробництва (що особливо характерне для електронно-обчислювальної техніки);

- у результаті загальної зміни купівельної спроможності грошей, що пов'язане з інфляційними процесами.

Як правило, ці причини взаємопов'язані.

Переоцінка основних засобів переслідує дві мети, які, на нашу думку, позитивно впливають на достовірне надання інформації:

- а) бухгалтерську – відображення реальної вартості основних засобів у відповідності до ринкових цін з метою підвищення інформативності бухгалтерської звітності;

б) фінансову – відображення реальної собівартості продукції, а також збільшення розміру амортизаційних відрахувань, тобто отримання можливості заміщення основних засобів, які вибувають.

Тому, проаналізувавши всі переваги та недоліки такої оцінки, можна зробити висновок про необхідність оцінки основних засобів з періодичним проведенням переоцінок основних засобів. На користь цього твердження можна привести безліч прикладів. Так, основні засоби в ринковій економіці – це товар, тому, відповідно, виникає необхідність його оцінки. Тобто однією з причин оцінки основних засобів за справедливою вартістю є їх купівля-продаж.

Важлива причина розвитку справедливої оцінки – розширення сфери заставного кредитування. В силу того, що, як правило, розмір вартості основних засобів у бухгалтерській звітності при сучасних умовах різко відрізняється від їх фактичної вартості, необхідна їх достовірна оцінка. Підвищення ризику, що характерне для ринкової економіки, веде до подальшого розвитку страхування, в процесі якого виникає необхідність визначення вартості основних засобів в очікуванні можливих втрат. Необхідність справедливої оцінки з'являється також при вирішенні питання про те, у яку нерухомість вкласти гроші, щоб отримати найбільший прибуток. Справедлива вартість основних засобів необхідна і для визначення орендних платежів. Важливим є питання визначення справедливої вартості основних засобів і для держави, перш за все при вирішенні питання стягнення податків [5].

Таким чином, аналіз наукових поглядів на оцінку активів та її види показав, що вони базуються на історичних концепціях, які відрізняються між собою різними підходами до визначення фінансового результату, різною метою та шляхами застосування.

Відповідно до запровадженої системи національних стандартів бухгалтерського обліку на базі МСБО облік в Україні характеризується широким спектром методичних підходів до оцінки придбання та списання

активів, застосування яких передбачає найбільш достовірну облікову оцінку активів.

На наш погляд, метою оцінки активів повинно бути встановлення фінансової рівноваги у структурі господарських засобів підприємства та джерел їхнього утворення, визначення оптимальних напрямків розвитку, шляхом пошуку можливостей ефективної діяльності підприємства в умовах відповідного рівня забезпеченості ресурсами, зовнішнього конкурентного середовища з використанням наявних та прихованих резервів. Оптимальність облікової системи, на підставі якої визначається методологія оцінки активів підприємства, ми рекомендуємо досліджувати в ході проведення аудиту.

1.3 Основні підходи до визнання та оцінки основних засобів у обліку бюджетних установ

Особливості оцінки основних засобів в бюджетних установах України регламентуються Інструкцією з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ [44]. Відповідно до вітчизняної облікової практики бюджетних установ основні засоби являють собою необоротні активи, які мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 1000 гривень за одиницю (комплект). Цікавим є той факт, що цінний критерій віднесення об'єктів до основних засобів застосовується лише в бюджетних установах України. В інших країнах, наприклад в Росії, основними засобами вважаються всі об'єкти, які використовуються в установі понад один рік.

Склад основних засобів є досить різноманітним, а тому для поглибленого вивчення потребує класифікації, що представлена на рисунку 1.4. Згідно з існуючою вітчизняною практикою необоротні активи можна класифікувати за нижче наведеними ознаками [51].

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

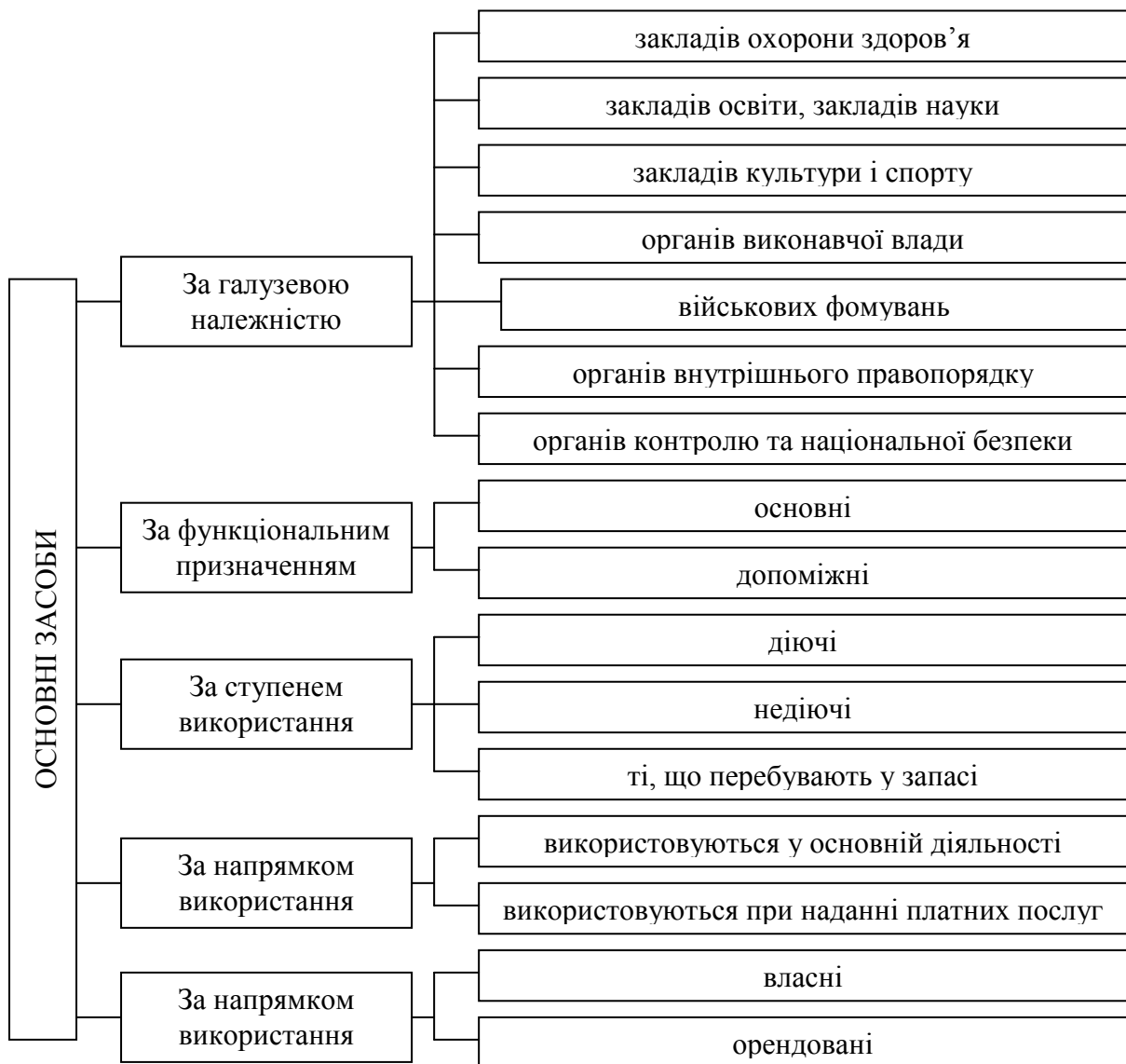


Рисунок 1.4 – Класифікація основних засобів у вітчизняній обліковій практиці бюджетних установ

Зауважимо, що термін корисної (очікуваної) експлуатації необоротних активів установи встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо такі нормативні документи відсутні) установою самостійно в момент придбання активу.

Що стосується вартості, то в бухгалтерському обліку вона визначається у чотирьох формах:

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

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

– відновлювальна вартість – нова вартість об'єкта, отримана після перегляду первісної вартості і її подальшої переоцінки;

– справедлива вартість – вартість, за якою необоротні активи можуть бути реалізовані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними та бажаними здійснити таку операцію сторонами.

З рисунку 1.5 видно, що включення необоротних активів до господарського процесу бюджетних установ передбачає їх проходження за всіма етапами руху.

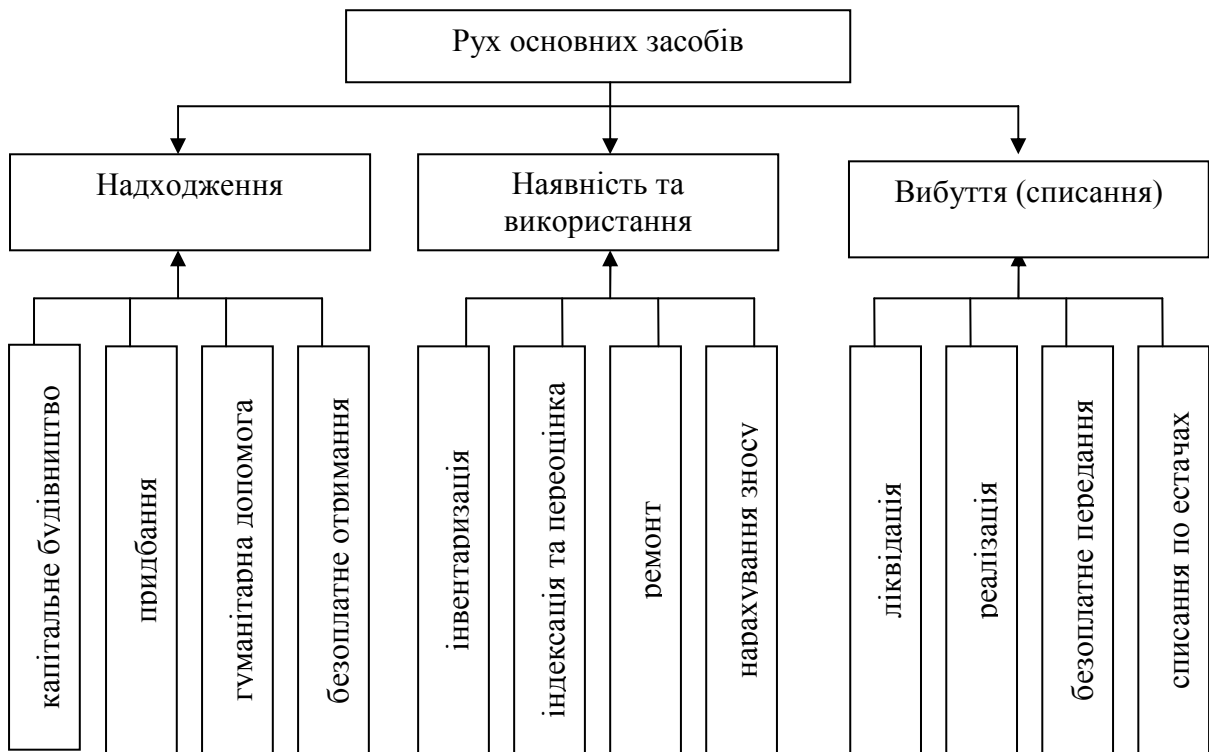


Рисунок 1.5 – Схема участі основних засобів у господарському процесі бюджетних установ

Відповідно до наведеної схеми визначається коло завдань вітчизняної підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах за напрямом «облік основних засобів», головними серед яких є:

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження основних засобів їх внутрішнього руху та вибуття;
- правильне обчислення та відображення в обліку суми зносу основних засобів та видатків, пов'язаних з їх ремонтом;
- точне визначення результатів ліквідації зазначених об'єктів обліку;
- контроль за збереженням та ефективним використанням кожного з об'єктів основних засобів [59].

Методика міжнародної облікової практики обліку необоротних активів установ державного сектору викладена у МСФЗДС 17 «Власність, підприємство й устаткування». Відповідно до цього міжнародного стандарту під однойменними категоріями слід розуміти: матеріальні активи, які отримує юридична особа з метою використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг, для оренди або інших цілей і термін експлуатації яких зазвичай перевищує один рік.

Як і вітчизняна облікова практика, важливим моментом обліку основних засобів міжнародна облікова методика вважає момент ідентифікації об'єкта у складі активів. Так, відповідно до МСФЗДС 17 об'єкт власності, підприємства чи устаткування слід визначати як актив, якщо існує імовірність того, що юридична особа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з цим об'єктом, а також вартість або справедлива вартість об'єкта може бути оцінена достовірно. Зауважимо, що наведені критерії обрані базовими при здійсненні ідентифікації недаремно: саме вони дають можливість розрізнити, по-перше, витрати та затрати суб'єкта, а по-друге - визначити зміни у структурі активів суб'єкта господарювання, оскільки дають орієнтири щодо напрямку здійснених видатків, які можуть потенційно привести або до збільшення трат або до збільшення активів.

При визначенні активу згідно з вимогами першого критерію юридична особа повинна оцінити вірогідність отримання економічних вигід або можливості щодо обслуговування об'єктів на підставі доказів, що існують на

момент проведення первісного визнання. Інколи придбаний юридичною особою об'єкт, який за всіма основними характеристиками ідентифікуються у складі даного класу активів, має насамперед виконувати функцію безпеки або охорони навколишнього середовища, а не надання безпосередніх економічних вигід суб'єкту господарювання. У цьому разі слід розуміти, що використання таких об'єктів призведе до збільшення економічних вигід від експлуатації інших активів, а отже, умова реалізації першого критерію виконується. Вимоги другого критерію задовольняються, як правило, досить просто, оскільки обмінна операція що підтверджує придбання активу, визначає його вартість.

У випадках, коли об'єкт створюється суб'єктом господарювання, вартість активу визначається собівартістю останнього яка у свою чергу, складається з суми трансакцій у грошовому еквіваленті із зовнішніми сторонами, спрямованими на придбання матеріалів, оплати затрат робочої сили та інших ресурсів, які були використані під час створення об'єкта.

Важливим моментом міжнародної облікової практики щодо основних засобів є їх оцінювання.

Процедура оцінювання даного класу активів включає в цілому первісне оцінювання та оцінювання після первісного визнання. Відповідно до першого етапу всі об'єкти даного класу активів мають бути оцінені відповідно до їх собівартості, при цьому якщо об'єкти надходять до юридичної особи через безкоштовне передання (подарунок, благодійний чи спонсорський внесок тощо), або через придбання за номінальною чи нульовою вартістю (через процедуру конфіскації), під час оцінювання юридичній особі слід орієнтуватися на справедливую вартість об'єкта, яка існує на дату проведення операції. До собівартості об'єкта включається ціна його закупівлі, включаючи імпортне мито та податки на придбання, що не відшкодовуються, та виключаючи будь-які торговельні знижки, а також усі витрати, що пов'язані з доведенням об'єкта до робочого стану для його використання за призначенням (вартість підготовки будівельного майданчика, первинні трати на доставку та

вантажно-розвантажувальні роботи, витрати на установку, гонорар відповідним спеціалістам (архітекторам, інженерам) тощо [28].

Собівартість об'єктів, створених власними силами, визначається також на підставі зазначених принципів і позицій. Об'єкт активів може надходити до юридичної особи внаслідок проведення операції обміну на інший неподібний об'єкт даного класу активів чи інший актив. У такому разі вартість об'єкта оцінюється за справедливою вартістю отриманого активу, яка дорівнює справедливій вартості переданого активу, скоригованій на певну суму переданих грошей або грошового еквіваленту. Якщо в результаті обміну юридична особа отримує подібний до переданого актив актив, який використовувався за тим самим профілем діяльності та має подібну справедливу вартість, він може бути оцінений за балансовою вартістю активу, що був переданий.

Слід відмітити, що ні українським, ні російським законодавством з бюджетного обліку не передбачено отримання основного засобу в результаті обміну і тим більше не визначено за якою вартістю слід оцінювати такі об'єкти. На нашу думку, навіть теоретично, установа може обмінюватися основними засобами при виникненні такої потреби, однак вона не може цього зробити у зв'язку з законодавчими обмеженнями [33, 39].

Усі подальші витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, додаються до його балансової вартості, але тільки в тому разі, якщо вірогідність того, що вони сприятимуть збільшенню первісно визначених майбутніх економічних вигід від експлуатації цього об'єкта. Як правило, до таких витрат відносять такі що поліпшують стан активу та підвищують оцінений спочатку рівень його продуктивності, а саме: видатки на модифікацію об'єкта з метою подовження терміну корисної експлуатації, у тому числі збільшення його виробничої потужності; модернізацію частин машин для досягнення значного поліпшення якості продукції; запровадження нових виробничих процесів, що дають змогу значно зменшити первісно оцінені експлуатаційні видатки тощо. Усі інші наступні видатки повинні визначатись як витрати

періоду в якому вони були здійснені. Оцінювання після первісного визначення об'єкта даного активу має здійснюватися відповідно до двох підходів, а саме:

- базового, за яким облік об'єкта має здійснюватись за собівартістю, за вирахуванням суми будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від знецінення (перевищення балансової вартості над справедливою вартістю активів);

- дозволеного альтернативного підходу, за яким облік об'єкта може вестись за переоціненою вартістю, яка є справедливою на дату переоцінки, при цьому переоцінки мають здійснюватись досить регулярно, з тим щоб балансова вартість істотно не відрізнялася від тієї, що була визначена при застосуванні справедливої вартості на дату балансу.

Згідно з МСФЗДС 17 визначення справедливої вартості під час переоцінювання має здійснюватися за участі експертів з відповідним рівнем професійної кваліфікації. Справедлива вартість визначається на основі ринкової вартості на аналогічні об'єкти, що існують на певну дату в межах ринку даного виду активів. Для окремих активів установ державного сектору можуть виникнути проблеми з визначенням справедливої вартості, через відсутність ринкових операцій за їх аналогами, при цьому окремі установи можуть мати на балансі значну кількість таких активів. У цьому разі слід орієнтуватися на справедливу вартість максимально подібних за своїми характеристиками, місцезнаходженням та супутніми обставинами об'єктів, що реалізуються на ринку на відповідну дату.

Визначення справедливої вартості спеціалізованих та інших спеціально створених будівель відбувається на підставі їх амортизованої відновлювальної собівартості.

І останнім базовим методологічним моментом облікової практики установ державного сектору є ідентифікація в її межах поняття «амортизація». Згідно з МСФЗДС 17 під амортизацією слід розуміти систематичний розподіл вартості активу протягом терміну корисної

експлуатації (при цьому сума амортизаційних відрахувань класифікується як витрати). Введення зазначеного поняття в міжнародну облікову практик аргументується спеціалістами-обліковцями тим, що від споживання установою в процесі своєї діяльності економічних вигід, утілених в активі, відбувається фактичне знецінення об'єкта, яке потребує адекватного відображення в обліку у вигляді зменшення його балансової вартості через нарахування витрат на амортизацію [69, 70].

Для розподілення вартості активу, що амортизується, до використання пропонуються різні методи амортизації, які представлені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Методи амортизації основних засобів в МСФЗДС

№ з/п	Метод амортизації	Сутність
1	прямолінійного (рівномірного) списання	полягає у здійсненні постійних відрахувань протягом усього терміну корисної експлуатації об'єкта
2	зменшення залишку	базується на підході зменшення суми відрахувань протягом терміну корисної експлуатації
3	суми одиниць продукції	ґрунтується на варіанті визначення суми відрахувань залежно від очікуваного використання або продуктивності активу

Порівняння методологічних підходів, що існують у міжнародній та вітчизняній практиці обліку основних засобів, вказує на цілу низку розбіжностей, а саме:

а) по-різному визначається первісна вартість об'єкта: на відміну від вітчизняної міжнародна практика вважає доцільним включати до її складу як транспортні витрати, так і податкові платежі з приводу придбання об'єкта;

б) у разі здійснення за міжнародною методикою переоцінки вартості можливе збільшення прибутків, тоді як вітчизняна методика чітко вказує, на неможливість збільшення доходів установи за результатами проведення переоцінки;

в) ідентифікація в межах міжнародної облікової практики поняття «амортизація» зокрема та значна подібність текстів МСФЗДС 17 та МСБО 16 у цілому дає можливість стверджувати про відсутність якихось вагомих

розбіжностей між обліковою методикою установ державного та недержавного секторів, тоді як у межах вітчизняної облікової системи чітко вирізняються такі її підскладові, як «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бухгалтерський облік у промислових та інших установах і організаціях» саме завдяки різним методичним підходам, покладеним в їх основу.

Останні десять років Україна знаходиться на етапі реформування бухгалтерського обліку. Вже на основі МСБО розроблені та використовуються національні стандарти бухгалтерського обліку для комерційного сектору. Наступним етапом розвитку бухгалтерської системи є впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у тому числі й бюджетних установах. На нашу думку, з метою підвищення якості облікової інформації, необхідно усунути суттєві розбіжності в системі обліку і зокрема, розбіжності в обліку та оцінці основних засобів.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ОЦІНКИ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ УКРАЇНИ ТА РОСІЇ

2.1 Організаційно-економічна характеристика МУ СДЦ «Щукінець»

Муніципальна установа міста Москви «Спортивно-дозвільний центр «Щукінець» внутрішньо міського муніципального утворення Щукино в місті Москві є спортивно-дозвільним центром.

МУ СДЦ «Щукінець» було створено згідно з Рішенням муніципальних зборів внутрішньо міського муніципального утворення Щукино в м. Москві № 17/2 від 12.12.2006 р. шляхом реорганізації Державної установи «Подростковый спортивно-досуговий центр «Щукінець», яка функціонувала з 1999р.

Слід зазначити, що в результаті реформування не відбулось змін в основних видах діяльності. Основною відмінністю стало джерело фінансування, воно змінилось з державного на муніципальний бюджет.

У своєму складі Установа має п'ять філіалів, що представлені у додатку В.

Згідно зі статутними документами, основною метою створення установи є реалізація соціальних, виховних, благодійних, культурних, освітніх, спортивних, воєнно-патріотичних, наукових та управлінських програм різного рівня та напрямку; здійснення допомоги в професійній орієнтації підлітків та молоді; розвиток фізичної культури серед дітей, молоді та т.д.

Для досягнення поставленої мети Установа здійснює на сьогодні наступні основні види діяльності:

– створення самостійних об'єднань творчих та виробничих колективів, центрів, клубів, майстерень, шкіл, підрозділів та інших необхідних для роботи з населення, форм та структур;

- організація гуртків, секцій, команд, творчих груп за різними напрямками мистецтва, науки, техніки, спорту, суспільної діяльності;
- організація та проведення святкових заходів, вечорів відпочинку та зустрічей, фестивалів, конкурсів та ін.;
- проведення авторських лекційних програм та конкурсів;
- організація та проведення походів, таборів не тільки на території РФ але і за її межами.

Бухгалтерська служба в установі представлена централізованою бухгалтерією, яка складається з трьох осіб: головного бухгалтера, бухгалтера з оплати праці та помічника головного бухгалтера.

Основним документом, який регулює ведення бухгалтерського обліку в установі є Наказ про облікову політику. Однак, слід відмітити, що даний наказ є досить звуженим і не містить всієї необхідної інформації з організації бухгалтерської роботи, зокрема, щодо обліку й оцінки основних засобів, і потребує вдосконалення. В Установі на належному рівні розроблений і затверджений Робочий план рахунків, графік документообігу, посадові інструкції бухгалтерів.

Оскільки підприємство не є прибутковим і фінансується за рахунок Муніципального бюджету РФ, то не проводиться аналіз фінансово-господарських показників діяльності підприємства, а саме не розраховуються показники рентабельності і прибутковості, платоспроможності та ліквідності, які вказують на ефективність діяльності підприємства .

Тому для економічної характеристики діяльності бюджетної організації та аналізу стану виконання кошторису установи використовувались дані Балансу головного розпорядника, отримувача коштів бюджету, Звіту про фінансові результати діяльності та ін.

З даних таблиці Г.1 додатку Г видно, що дохідна та витратна частина бюджету МУ СДЦ «Щукінець» складаються з двох частин: бюджетної та позабюджетної. Дохідна частина загального фонду бюджету установи

формується за рахунок надходжень з Муніципального бюджету, а спеціального – за рахунок доходів від надання платних послуг.

Якщо характеризувати напрямки витрачання доходів бюджету даної установи, то з рисунка 2.1 видно, що протягом досліджуваного періоду значні суми спрямовувалися на оплату праці працівників установи, нарахування на заробітну плату та на утримання основних засобів.

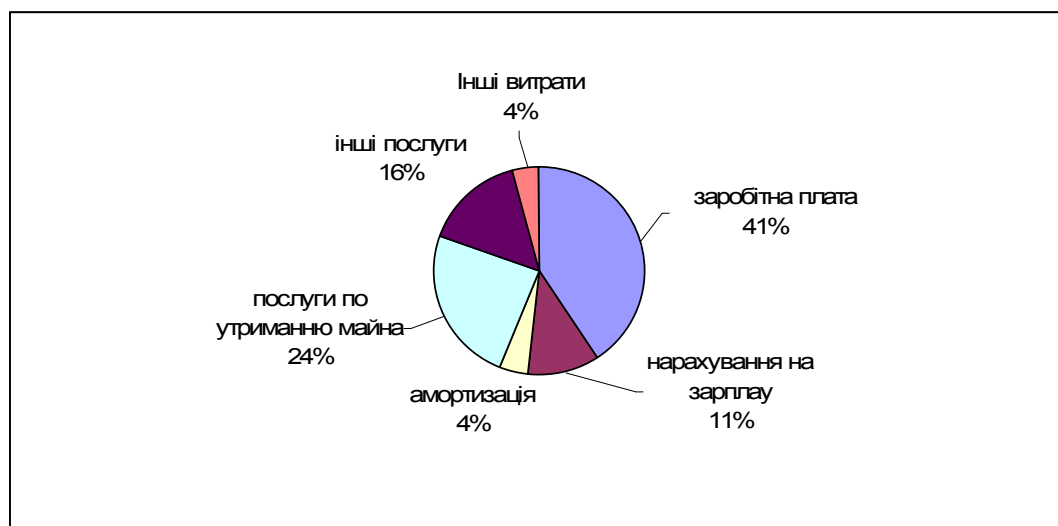


Рисунок 2.1 – Структура витрат МУ СДЦ «Щукинець»

Так, найбільшу частку у витратах установи займають витрати на заробітну плату та нарахування на фонд оплати праці. Витрати на оплату праці у 1 кварталі 2008 року порівняно з 1 кварталом 2007 року зросли в 1,2 рази, але їх частка в у витратах протягом всього року залишалася майже незмінною і складала приблизно 41 %.

Також порівняно велику частку у загальній сумі витрат коштів загального фонду бюджету понесено на оплату послуг по утриманню майна установи. Слід відмітити, що протягом діяльності МУ СДЦ «Щукинець» спостерігається поступове збільшення питомої ваги даної статті у складі витрат установи. Так, якщо у 1 кварталі 2007 року частка послуг по утриманню майна становила 22% від суми витрат (373435,62 руб), то вже у 1 кварталі 2008 року вона збільшилися у 1,3 рази (107909,60 руб.) і відповідно складала 26% (478788,72 руб.).

До складу витрат на оплату інших послуг установи відносяться наступні витрати: комунальні, транспортні, за послуги телефонного зв'язку та інтернету. Слід відмітити, що протягом досліджуваного періоду спостерігається поступове збільшення видатків за даною статтею у зв'язку зі збільшенням тарифів на вищказанені послуги. Однак в той же час частки цих витрат залишалися незмінними і складали приблизно по 1% від загальної суми. Крім того, дані статті повністю відносяться на видатки загального фонду бюджету і не включаються до складу витрат позабюджетної діяльності.

Загальну частину бюджету установи за результатами було виконано повністю, а у кошторисі 2008 року закладено збільшення дохідної та витратної частин на 10%.

Проаналізуємо детальніше динаміку доходів і витрат позабюджетної діяльності досліджуваної організації, яка представлена на рисунку 2.2.

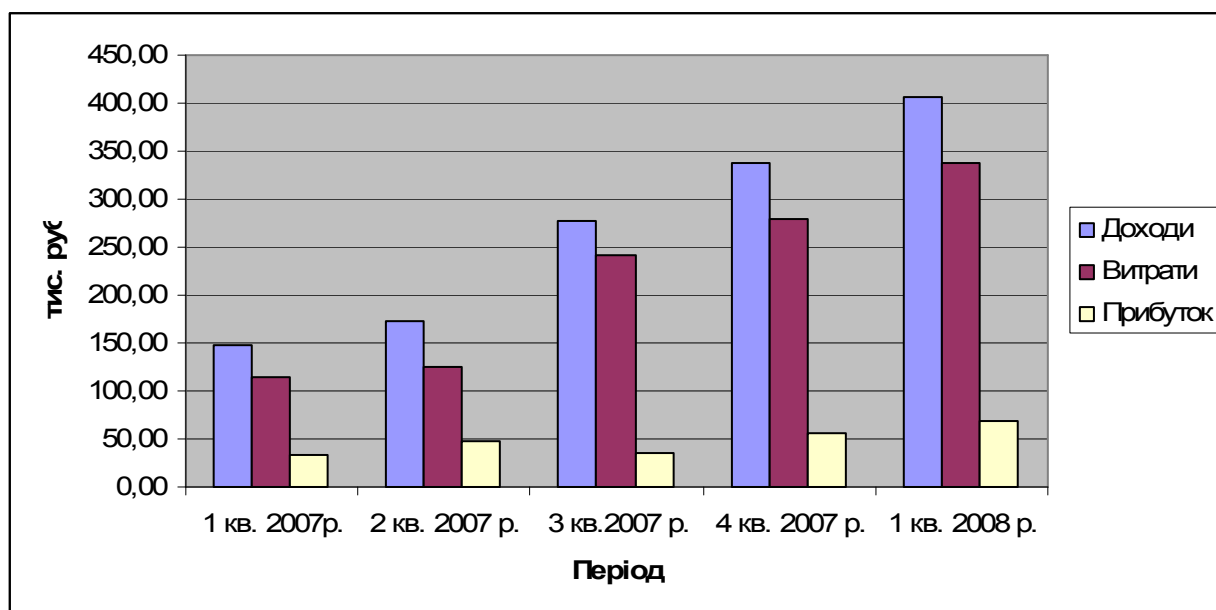


Рисунок 2.2 – Показники небюджетної діяльності МУ СДЦ «Щукінець»

Як видно з гістограми, дохід протягом досліджуваного періоду постійно збільшувався. І у першому кварталі 2008 року порівняно з аналогічним періодом 2007 року зріс на 37830, 00 рублів.

Для більш детального дослідження, проаналізуємо показники зростання доходу, витрат та прибутку від підприємницької діяльності МУ СДЦ «Щукінець» за відповідний період (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Показники зростання доходів, витрат та фінансового результату позабюджетної діяльності МУ СДЦ «Щукінець»

Період \ Показник	Темп росту, %			Темп приросту, %		
	дохід	витр.	приб.	дохід	витр.	приб.
2 кв. 2007 р.	116,5	107,8	147,1	16,5	7,8	47,1
3 кв. 2007 р.	159,8	193,4	73,6	59,8	93,4	-26,4
4 кв. 2007 р.	136,0	116,2	136,9	36,0	16,2	169,9
1 кв. 2008 р.	123,4	121,3	156,5	23,4	21,3	23,9
З початку періоду, що аналізується	307,1	291,4	362,2	207,1	191,4	262,2

Розрахунки свідчать про стрімке зростання всіх показників позабюджетної діяльності установи. У третьому кварталі 2007 року темп зростання доходів значно перевищив темп зростання витрат, що призвело до того, що прибуток зменшився на 26,4% в порівнянні з попереднім періодом. Дана ситуація пояснюється тим, що в липні 2007 р. було відкрито два філіали МУ СДЦ «Щукінець». Вже в наступному періоді темп росту доходів знову перевищив темп зростання витрат і прибуток в результаті збільшився на майже на 170%, що вказує на те, що рішення про відкриття філіалів було цілком виправданим.

Отже з усього вищесказаного можна зробити висновок про те, що ефективно організована позабюджетна діяльність бюджетних установ може бути досить прибутковою. Крім того, як свідчить досвід МУ СДЦ «Щукінець» бюджетні установи можуть самостійно забезпечувати додаткове надходження грошових коштів з інших джерел, окрім бюджетів різних рівнів.

Ще одним підтвердженням цього є те, що за півтора роки Муніципальна установа частка надходжень від прибуткової діяльності складає майже 30 % всіх надходжень установи. Значна частина цих коштів

витрачається на оновлення основних засобів. Коефіцієнт зносу основних фондів, що використовуються у не бюджетній діяльності МУ СДЦ «Щукінець» на 1 квітня 2008 року складає лише близько 10%. Для основних засобів, які використовуються в основній діяльності установи даний коефіцієнт складає 30% (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Аналіз динаміки та ефективного використання основних засобів установи

№ з/п	Показники	на 01.01. 2008 року	
		Основна діяльність	Діяльність, яка приносить дохід
Загальні показники			
1.	Первісна вартість основних засобів, руб.	864072,02	267308,07
2.	Нарахована амортизація, руб.	341129,35	29403,89
3.	Залишкова вартість основних засобів, руб.	522942,67	237904,18
Показники технічного стану основних засобів			
1.	Коефіцієнт зношеності основних засобів	30 %	11%
2.	Коефіцієнт придатності основних засобів	84%	89%
Динаміка руху основних засобів			
1.	Коефіцієнт вибуття основних засобів	12,13%	1,28%
2.	Коефіцієнт оновлення основних засобів	32,67%	90,23%

З розрахунків видно, що показники майнового стану знаходяться на досить високому рівні, що дуже рідко зустрічається в бюджетних установах. Крім того, більшу частину основних засобів, які використовуються в основній діяльності даної установи складають комп'ютерна і обчислювальна техніка та господарський інвентар, тобто ті об'єкти, які полегшують і скорочують управлінську роботу спеціалістів апарату установи. Оскільки вони є новими, то можна стверджувати про їх високу корисність для працівників установи.

Крім того, коефіцієнт оновлення основних засобів перевищує коефіцієнт вибуття, що також позитивно відбивається на діяльності установи. Високий показник коефіцієнта оновлення основних засобів, які

використовуються в неосновній діяльності установи, як вже зазначалося, пов'язане з відкриттям філіалів МУ СДЦ «Щукінець».

На нашу думку, додаткові надходження до бюджетних установ за рахунок надання платних послуг стають все більш актуальними в умовах складної політичної та економічної ситуації в Україні. Як відомо, значною проблемою бюджетних установ є практично повне зношення основних фондів і відсутність фінансування на їх оновлення. В нашій країні ситуація ускладнюється тим, що отримані установою кошти від надання платних послуг, не можуть бути використані на власний розсуд. Наслідками цього можуть бути навмисне приховування бюджетними установами позабюджетних надходжень.

Тому вважаємо, що зараз, коли в Україні почався етап реформування бюджетної системи є актуальним вирішення питання про надання бюджетним установам більшої свободи в прийнятті рішень в частині розпорядження позабюджетними коштами. Також не слід забувати, що при реформуванні бюджетної системи значна увага повинна бути приділена модернізації бухгалтерського обліку, зокрема організації бухгалтерського обліку основних засобів.

2.2 Документування та оцінка вартості основних засобів при їх придбанні

Діяльність всіх бюджетних установ, організації практично не можлива без основних засобів. Для ефективної організації обліку та використання основних засобів необхідна їх достовірна оцінка, якісне та своєчасне документальне оформлення.

Як відомо, в бухгалтерському обліку основні засоби відображаються в кількісно-сумовому вираженні. Отже в будь-якому випадку необхідно визначати їх вартість, тобто провести їх оцінку. В залежності від того на який

момент часу здійснюється дана оцінка розрізняють наступні види вартостей основних засобів:

- первісну;
- відновлювальну (переоцінену);
- справедливу.

В момент надходження основних засобів в МУ СДЦ «Щукінець» визначають їх первісну вартість. Вона формується в залежності від способу надходження даних активів в установу, які представлені на рисунку 2.3.

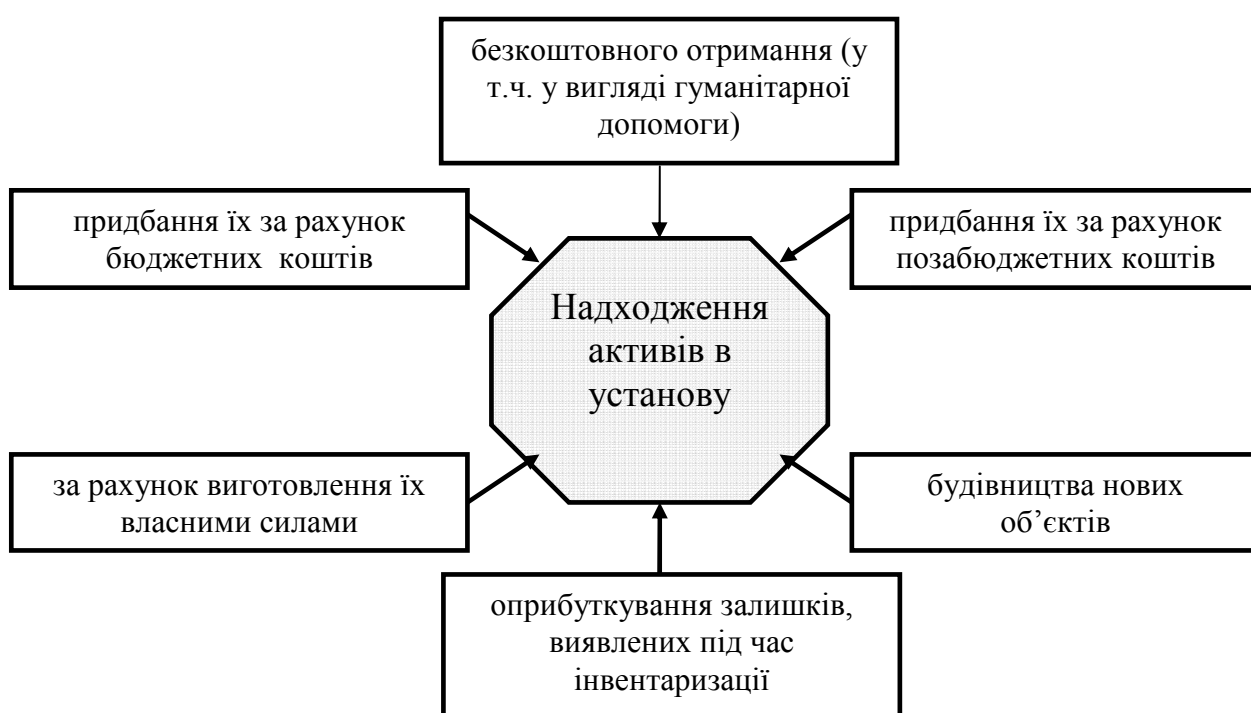


Рисунок 2.3 – Шляхи надходження основних засобів в установу

У будь-якому випадку, документальним підтвердженням надходження основних засобів в установу є Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1 бюджет). У даному документі міститься інформація про організацію, яка передала або продала об'єкт основних засобів, фактичний та корисний строк експлуатації та ін. Інформація про первісну вартість основних засобів заноситься до Інвентарної картки основних засобів (ОЗ-6 бюджет).

В Україні документи, які підтверджують факт надходження основних засобів до бюджетних установ мають такі самі назви. Однак за формою вони

значно поступаються російським аналогам. Зазначені форми були прийняті Наказом ДКУ Про затвердження типових форм з обліку і списання основних засобів [52] ще у 1997 році. З того часу відбулись корінні зміни в системі бюджетного обліку, а дані форми первинного обліку так і не були переглянуті. Тому, вважаємо, що вони втратили свою актуальність і потребують негайного вдосконалення.

Найбільш розповсюдженими видами надходження активів в МУ СДЦ «Щукінець» є придбання за рахунок бюджетних коштів, коштів від прибуткової діяльності установи, а також шляхом безоплатного отримання об'єктів необоротних активів.

При визначенні первісної вартості активів МУ СДЦ «Щукінець» керується Інструкцією з бюджетного обліку (далі Інструкція № 25). Основні засоби відображаються за їх первісною вартістю, визначеною, як сума фактичних вкладень на їх придбання, спорудження та виготовлення, не залежно від джерел фінансування витрат.

До вкладень на придбання, спорудження та виготовлення основних засобів відносять:

- суми, які сплачуються згідно з договорами постачальнику, у тому числі ПДВ, крім їх придбання за рахунок коштів, отриманих від підприємницької діяльності установи;
- суми, які сплачуються установою за виконання робіт по договору будівництва та ін;
- суми, що сплачуються установами за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням активів;
- суми ввізного мита;
- винагороди посередницькій організації;
- витрати по доставці об'єктів основних засобів до місця їх фактичного використання, включаючи страхові витрати;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням даних активів.

На відміну від російського законодавства, в Україні Інструкцією № 64 з обліку основних засобів в бюджетних установах [44] регламентовано, що до первісної вартості основних засобів бюджетних установ, на відміну від підприємств інших форм власності, не включаються: витрати з оренди транспорту для перевезення необоротних активів та суми податку на додану вартість (далі ПДВ), сплачені при придбанні необоротних активів - вони відносяться на фактичні видатки установи. Виняток складають лише випадки, коли придбання необоротних активів здійснюється за рахунок коштів спеціального фонду і установу зареєстровано платником ПДВ. У цьому випадку сума ПДВ відноситься до податкового кредиту з ПДВ.

У МСБОДС 17 транспортні витрати та ПДВ, включаються до первісної вартості необоротних активів. При не включенні даних витрат до вартості основних порушується принцип історичної (фактичної) собівартості, що призводить до недонарахування суми зносу (амортизації) та неправильного відображення залишкової вартості даних активів в балансі установи. У зв'язку з цим пропонуємо внести зміни до українського законодавства і включати дані статті до первісної вартості необоротних активів.

Порядок формування вартості основних засобів, які придбаваються установою залежить від того, здійснюються витрати на їх придбання лише за договором купівлі-продажу (договору постачання) або ж за декількома договорами.

Всі здійснені витрати акумулюються на балансовому рахунку 0 106 01 000 «Капітальні вкладення в основні засоби», з метою формування первісної вартості придбаного активу. Для даних цілей Планом рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах України передбачений рахунок 141 «Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами».

Слід також відмітити, що витрати на сплату неустойки та інших санкцій у зв'язку з порушенням бюджетною установою умов укладення договорів на поставку або транспортування основних засобів та доведення до

стану, в якому вони придатні для подальшого використання, на збільшення первісної вартості не відносяться. Такі платежі в МУ СДЦ «Щукінець» відображаються на рахунку 0 209 05 «Розрахунки по нестачам фінансових активів» в кореспонденції з рахунком обліку розрахунків з постачальниками.

Після того як вартість об'єктів буде сформована остаточно, вона відображується записом на відповідних рахунках аналітичного обліку рахунку 0 101 00 000 «Основні засоби».

Отриманні в порядку централізованого постачання об'єкти основних засобів приймаються до обліку за первісною вартістю, яка включає в себе витрати установ – вантажовідправників на їх придбання, доставку та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням об'єктів. Вказані витрати відображаються в бюджетному обліку МУ СДЦ «Щукінець» на основі Повідомлень (ф. 0504805) та прикладених до них копій документів. При відсутності Повідомлення первісна оцінка об'єктів здійснюється на основі документів постачальників з подальшим корегуванням вартості на основі отриманого Повідомлення.

Однак, слід пам'ятати, що вартість тари, в якій надішли об'єкти основних засобів, до первісної вартості не включаються, якщо тільки інше не передбачено договором постачання.

Основні кореспонденції з формування первісної вартості основних засобів в МУ СДЦ «Щукінець» наведені в таблиці 2.3.

Слід відмітити, що згідно з Інструкцією № 64 в Україні основні засоби оприбутковуються в повних гривнях без копійок, а копійки відносяться на витрати установи. В РФ з прийняттям в 2006 році Інструкції № 25н дана норма була відмінена і зараз основні засоби оприбутковуються з урахуванням копійок.

На нашу думку, дану норму слід відмінити і в українському законодавстві. По-перше ми не бачимо перешкод для того, щоб на балансі установи основні засоби відображувалися з урахуванням копійок, а по-друге, здійснення додаткового запису на суму, меншу ніж одна гривня вважаємо не

досить доцільним. Це призводить до нагромадження записів в бухгалтерському обліку. По-третє, у даному випадку одночасно використовується касовий метод і метод нарахувань, що також є недоцільним.

Таблиця 2.3 – Визначення первісної вартості основних засобів, придбаних за рахунок коштів загального фонду

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
		Д-т	К-т	Сума, руб
1	2	3	4	5
1	Відображення вартості придбаного об'єкту (згідно ціни, що зазначена в договорі) (з ПДВ)	010601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	030219730 «Розрахунки з поставальниками»	35000,00
2	Включення до первісної вартості об'єкта ОЗ: вартість інших послуг, пов'язаних з придбанням даних ОЗ (страховка, консультативні послуги та ін.) (з ПДВ)	010601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	030209730 «Розрахунки з поставальниками»	2350,78
	Вартість транспортних послуг сторонньої організації (з ПДВ)	010601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	030205730 «Розрахунки з поставальниками»	2000,00
	Сбіру за реєстрацію, державна пошлина	010601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	030218730 «Розрахунки з поставальниками»	800,00
	Витрат на пусконаладжувальні роботи (з ПДВ)	010601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	0302XX730 «Капітальні вкладення в основні засоби»	500,00
3	Прийняття об'єкту до складу основних засобів	0101XX310 «Основні засоби»	010601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	40650,78

Наступним способом надходження активів до МУ СДЦ «Щукінець» є безоплатне отримання. Перш за все слід відмітити, що регулювання даного питання в РФ та Україні має ряд відмінностей.

По-перше, різниця полягає в тому, що в Інструкції 25н більше деталізовані джерела надходження основних засобів. Якщо безоплатна передача основних засобів здійснюється між установами, які підпорядковуються одному головному розпоряднику коштів бюджету, то такі

основні засоби слід відображаються на рахунку 0 304 04 000 «Внутрішні розрахунки між головним розпорядником та отримувачем бюджетних коштів». Якщо ж установи відносяться до різних рівнів бюджетів, то результат безоплатного отримання основних засобів формується на рахунку 0 401 01 000 «Доходи від надходжень від інших бюджетів бюджетної системи Російської Федерації». Результат такої ж операції у разі здійснення передачі між бюджетною установою та державною чи муніципальною організацією відображається на рахунку 0 402 01 000 «Інші доходи».

По-друге, необоротні активи, передані на баланс МУ СДЦ «Щукінець» на безоплатній основі від бюджетних установ, державних чи муніципальних організацій, приймаються у бухгалтерському обліку з одночасним відображенням в обліку вже нарахованої раніше амортизації. Записи на рахунках бухгалтерського обліку виглядають наступним чином (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Операції з обліку безоплатного отримання основних засобів

Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, руб	Підстава записів
Відображені капітальні вкладення в об'єкт основних засобів (за первісною вартістю)	1 106 01 310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	1 401 01 180 «Доходи установи»	21000,00	Довідка ф. 0504833
Відображення нарахованої раніше амортизації	1 401 02 180 «Витрати установи»	1 104 XX 410 «Амортизація»	5000,00	Довідка ф. 0504833
Прийняті до бюджетного обліку об'єкти основних засобів у складі майна казни	1 101 XX 310 «Основні засоби»	1 106 01 410 «Капітальні вкладення в основні засоби»	21000,00	Акти ОЗ-1, ОЗ-1а

В Україні ж бюджетні установи оцінюють безоплатно отримані необоротні активи за ринковими вільними цінами на їх аналогічні види незалежно від джерела їх надходження. При отриманні необоротних активів, що були у користуванні вказується процент їх зносу.

В МУ СДЦ «Щукінець» за поточною ринковою вартістю оприбутковуються лише безоплатно отримані необоротні активи від

комерційних організацій та фізичних осіб. Однак ми вважаємо, що основні засоби, які отримуються установою на безоплатній основі повинні відображатися за справедливою вартістю

При первісній оцінці основних засобів, виготовлених власними силами, враховуються всі витрати, понесені установою їх на виготовлення (спорудження): матеріальні витрати, витрати на оплату праці, монтаж, налагодження та ін.

Розглянувши питання формування первісної вартості основних засобів на перший погляд все здається дуже простим. Разом з тим в діяльності установ більшість помилок в обліку основних засобів виявляється саме при визначенні їх первісної вартості. В результаті порушується принцип історичної (фактичної) собівартості. Неправильно визначена вартість основного засобу, який використовується в прибутковій діяльності бюджетної установи, негативно впливає на якість інформації про суми нарахованої амортизації і неправильний розрахунок податку на прибуток. На нашу думку, з метою максимального зменшення помилок в бухгалтерському обліку необхідно впровадити розроблену нами Відомість розрахунку первісної вартості основних засобів та використовувати її як додаток до Акту приймання-передачі основних засобів.

2.3 Оцінка вартості об'єктів основних засобів у процесі їх використання

Зміна первісної вартості необоротних активів МУ СДЦ «Щукінець» проводиться у разі індексації їх первісної вартості, а також при добудівлі, дообладнанні, реконструкції та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів проводиться згідно з коефіцієнтами індексації, які розроблені Росстатом і затверджені відповідним нормативним актом. Аналіз

законодавчих актів, які регламентують порядок переоцінки необоротних активів у бюджетних установах РФ, виявив необхідність індексації первісної вартості та зносу необоротних активів з періодичністю раз на п'ять років. Остання переоцінка основних засобів у досліджуваній установі проводилася на початок 2007 року.

На відміну від РФ, в Україні коефіцієнт індексації щорічно визначається Державним комітетом статистики за формулою, передбаченою п. 8.3.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [54]. Тобто, переоцінка проводиться щорічно станом на 1 січня поточного року. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації.

Спільною рисою проведення індексації вартості необоротних активів за законодавством обох країн є те, що зміна, а у даному випадку збільшення вартості активів не є доходом установи.

Вихідні дані для індексації (переоцінки) беруться з аналітичних регістрів бюджетного обліку, які повинні бути підтверджені результатами проведеної в установі інвентаризації майна станом на дату проведеної переоцінки.

Результати індексації вартості основних засобів відображаються на основі даних відомостей переоцінки, сформованої на підставі переоцінки, в наступних первинних документах:

- а) в Інвентарній карточці обліку основних засобів;
- б) в Інвентарній карточці групового обліку основних засобів.

Однак, слід відмітити, що в МУ СДЦ «Щукінець» відсутні документи, які підтверджують результати проведеної індексації. В нормативних документах зазначено, що результати переоцінки повинні бути оформлені Актом довільної форми. Тому, вважаємо, що установі необхідно самостійно розробити форму даного Акту, який би задовольняв всім вимогам..

Результати проведеної індексації об'єктів основних засобів відображаються в Журналі з обліку інших операцій.

Слід відмітити, що результати переоцінки не включаються до показників бюджетної звітності минулого звітного року і приймаються при формуванні Балансу головного розпорядника, одержувача коштів бюджету на початок звітного року.

У Листі Мінфіну «Про порядок проведення переоцінки» [38] зазначено, що використання інших способів переоцінки, в тому числі шляхом прямого перерахунку вартості або ж шляхом визначення та документального підтвердження ринкової вартості, не допускається.

Українське ж законодавство даної норми не містить. Крім того, п. 10 Інструкції № 64 зазначено, що у випадку, коли вартість окремих видів необоротних активів після індексації значно відрізняється від аналогічних нових зразків, то вартість цих необоротних активів необхідно привести у відповідність до вартості аналогічних нових зразків на дату проведення індексації на ці види активів.

На нашу думку цього також недостатньо. Вважаємо, що індексацію взагалі не можна прирівнювати до переоцінки, так як вона фактично лише корегує вартість основних засобів на коефіцієнт інфляції і не передбачає зменшення вартості майна. Тому, що фактичну вартість основних засобів можна визначити лише шляхом проведення їх переоцінки.

Крім зміни первісної вартості основних засобів в результаті переоцінки зміна первісної вартості даних активів на МУ СДЦ «Щукінець» проводиться у випадках добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації та часткової ліквідації. У даному випадку балансовою вартістю основних засобів є їх первісна вартість з урахуванням зазначених змін.

Витрати на добудову, дообладнання, модернізацію, реконструкцію, технічне переоснащення об'єктів основних засобів спочатку обліковуються МУ СДЦ «Щукінець» у складі капітальних вкладень та відображаються на рахунку 0 106 01 000 «Капітальні вкладення в основні засоби». В

подальшому такі витрати відносяться на збільшення балансової вартості відповідного об'єкту.

Після проведення вищезазначених процедур установа вправі переглядати строк корисної експлуатації реконструйованого, модернізованого, дообладнаного об'єкта основних засобів. В даному випадку амортизація по об'єкту основних засобів нараховується виходячи не тільки з річної норми амортизації, але й нового строку корисного використання (з урахуванням його збільшення).

У разі, якщо максимальний строк корисного використання об'єкта основних засобів, який був встановлений до початку проведення реконструкції, закінчився та його залишкова вартість дорівнює нулю, фактично утворюється новий об'єкт основних засобів зі зміненими характеристиками. Первісна вартість даного об'єкту формується із сум, витрачених на реконструкцію, а строк корисного використання – відповідно з Класифікації основних засобів.

Операції з реконструкції, добудови, дообладнання, модернізації об'єктів основних засобів оформлюються записами, представленими в таблиця 2.5.

Приймання закінчених робіт по добудові, дообладнанню, модернізації, реконструкції об'єкта основних засобів здійснюється комісією установи з оформленням Акту приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих, модернізованих об'єктів основних засобів ф. № ОЗ-2 (рос. № ОС-2).

Результати реконструкції, модернізації, дообладнання, добудови основних засобів обов'язково заносяться до інвентарної картки відповідного об'єкта. Якщо вказані роботи суттєво змінюють характеристику і призначення об'єкта, то на нього оформляють нову інвентарну картку, а попередня вибуває і зберігається для довідки.

Слід відміти, що витрати на поточний та капітальний ремонт не відносяться ні на збільшення вартості необоротних активів, ні на їх

оцінку в бухгалтерському обліку, а списуються на видатки МУ СДЦ «Щукінець» за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Таблиця 2.5 – Відображення операцій з дообладнання, реконструкції, добудови основних засобів в бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, руб.
		Д-т	К-т	
1	Відображення витрат, здійснених установою на реконструкцію, дообладнання, модернізацію об'єктів основних засобів за рахунок власних коштів	1(2)10601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	1(2)105XX440 «Матеріальні запаси»	7090,00
2	Відображення витрат, здійснених установою на реконструкцію, дообладнання, модернізацію об'єктів основних засобів сторонньою організацією, фізичною особою за договором цивільно-правового характеру	1(2)10601310 «Капітальні вкладення в основні засоби»	1(2)30219730 «Розрахунки з постачальниками»	5700,00
3	Віднесення витрат на модернізацію, реконструкцію, дообладнання на збільшення первісної вартості основних засобів	1(2)101XX310 «Основні засоби»	1(2)10601410 «Капітальні вкладення в основні засоби»	12790,00

Важливим важелем, який суттєво впливає на вартість основних засобів на дату балансу є амортизація. У процесі споживання основні засоби бюджетних установ поступово втрачають свою вартість, що спричинюється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також морального зносу. Поняття зносу основних засобів у бюджетних установах не тотожне зносу основних засобів галузей матеріального виробництва, оскільки тут не здійснюється перенесення вартості на результати праці. Таким чином, на основні засоби бюджетних установ не нараховується амортизація у тому вигляді, в якому нараховується на підприємствах. Вартість основних засобів бюджетних установ зникає із споживанням їх споживчої вартості. Однак це правило не стосується нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, які використовуються в позабюджетній діяльності установи.

Для відображення даних про нарахований знос на основні засоби у бюджетному обліку МУ СДЦ «Щукінець» використовується рахунок 0 104 00 000 «Амортизація». В бюджетному обліку українських організацій для відображення суми нарахованого зносу використовується рахунок 13 «Знос»

З метою бухгалтерського обліку амортизація нараховується в наступному порядку:

– на об'єкти основних засобів вартістю до 1000 рублів, що в гривневому еквіваленті складає приблизно 200 грн, а також на ювелірні вироби, бібліотечний фонд, незалежно від їх вартості, амортизація не нараховується. Вони повністю списуються одночасно з видачею їх у експлуатацію;

– на об'єкти основних засобів вартістю від 1000 до 10 000 рублів включно (від 200 до 2000 грн) знос нараховується у розмірі 100 % балансової вартості при переданні об'єктів в експлуатацію;

– на об'єкти основних засобів вартістю понад 10 000 рублів (2000 грн) амортизація нараховується згідно з розрахованими в установленому порядку нормами.

Українським законодавством нарахування амортизації взагалі не передбачено. Бюджетні установи на об'єкти основних засобів нараховують лише знос. В бухгалтерському обліку дану операцію відображають наступним записом: Д-т 401 «Фонд у необоротних активах» та К-т «Знос необоротних активів». Таким чином, бачимо, що витрат у бюджетної установи не виникає. Не передбачений в Україні в тому числі і розподіл основних засобів на групи за їх вартістю.

У МУ СДЦ «Щукінець» розрахунок суми амортизації основних засобів проводиться за лінійним методом шляхом множення балансової вартості об'єктів основних засобів на річну норму амортизації. У свою чергу річна норма амортизації основних засобів визначається виходячи з строку

корисного використання даних об'єктів, який визначений Загальноросійський класифікатором основних фондів.

Відповідно до Класифікації основних засобів та нематеріальних активів всі необоротні активи поділяються на десять груп в залежності від строків їх корисного використання.

Для тих видів основних засобів, які не вказані в амортизаційних групах, строк корисного використання встановлюється установою згідно з технічними можливостями або рекомендаціями фірми-виробника.

Крім того, строк корисного використання може бути подовжений після проведення модернізації, дообладнання, реконструкції устаткування.

У випадках, коли установа отримує основні засоби безкоштовно, строк їх корисного використання визначається за наступними правилами:

а) для об'єктів, отриманих від іншої установи, державної чи муніципальної організації - з урахуванням строків фактичної експлуатації та суми нарахованої амортизації;

б) для об'єктів, отриманих від інших юридичних та фізичних осіб, - виходячи з ринкової вартості об'єкта та строків експлуатації, встановлених комісією установи.

Амортизація на основні засоби нараховується МУ СДЦ «Щукінець» щомісячно у розмірі 1/12 річної суми. Дані про нараховану амортизацію відображаються у Відомості нарахованої амортизації основних засобів. Нарахування амортизації здійснюється з першого числа місяця, наступного за місяцем прийняття цього об'єкта до бюджетного обліку, та триває до повного погашення вартості об'єкта або ж списання його з обліку.

В Україні знос об'єктів (предметів) основних засобів визначається в останній день грудня в гривнях без копійок за повний календарний рік, незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані або побудовані, відповідно до встановлених норм. Для нарахування зносу необоротні активи поділяються на три групи, які представлені в додатку Д.

Слід зазначити, що даний розподіл основних засобів і встановлення норм їх амортизації було здійснено ще в часів існування СРСР. З того часу пройшло вже майже двадцять років. Змінилися економічні умови, Україна перейшла від планової до ринкової економіки і дані норми амортизації вже давно втратили свою актуальність і не містять ніякого економічного змісту. Тому ми вважаємо, що необхідно розподілити основні засоби на групи відповідно до строків їх корисної експлуатації в сучасних умовах господарювання.

Нарахування амортизації не може проводитися понад 100 % вартості об'єктів основних засобів. В той же час, нарахована амортизація в розмірі 100% вартості на об'єкти, які придатні до подальшої експлуатації, не може слугувати підставою для списання їх по причині повної амортизації.

Нарахування амортизації зупиняється з першого числа місяця, наступного за місяцем повного погашення вартості об'єкта або ж списання даного об'єкта з бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку МУ СДЦ «Щукінець» нарахування амортизації на основні засоби відображається наступним записом: Д-т рахунку 0 401 01 200 «Витрати установи» т К-т 0 104 04 000 «Амортизація основних засобів».

Крім того, не можна недооцінювати роль амортизації для тих об'єктів основних засобів, які використовуються для отримання доходу. В Україні нарахування амортизації на такі основні засоби також не передбачено. На нашу думку, нарахування тільки зносу в даній ситуації є неправильним і потребує вдосконалення.

2.4 Особливості визначення вартості основних засобів при їх списанні з балансу

Основні засоби, що стали непридатними для користування, підлягають списанню відповідно Інструкції з бюджетного обліку [37]. В Україні для з метою відображення господарських операцій по списанню основних засобів керуються Типової інструкцією про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ [51].

Списанню підлягають основні засоби як такі, що:

- непридатні для подальшого використання;
- виявлені в результаті інвентаризації як недостача;
- морально застарілі;
- фізично зношені;
- пошкоджені внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення їх є неможливим або економічно недоцільним і вони не можуть бути реалізовані);
- будівлі, споруди, що підлягають знесенню у зв'язку з будівництвом нових об'єктів та такі, що зруйновані внаслідок атмосферного впливу і тривалого використання.

Списання з балансу Муніципальної установи «Спортивно-досуговий центр «Щукінець» основних засобів здійснюється шляхом їх продажу, безоплатної передачі або ліквідації (на підставі акту).

Тому, в залежності від того, яким шляхом вибуває об'єкт основних засобів з установи та на яких підставах залежить його оцінка, що представлено на рисунку 2.4.

Для визначення непридатності основних засобів і встановлення неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих цінностей, в СДЦ «Щукінець» наказом керівника щорічно створюється постійно діюча комісія, у складі заступника директора з загальних питань, головного

бухгалтера, матеріально-відповідальної особи та спеціаліста з технічної частини.

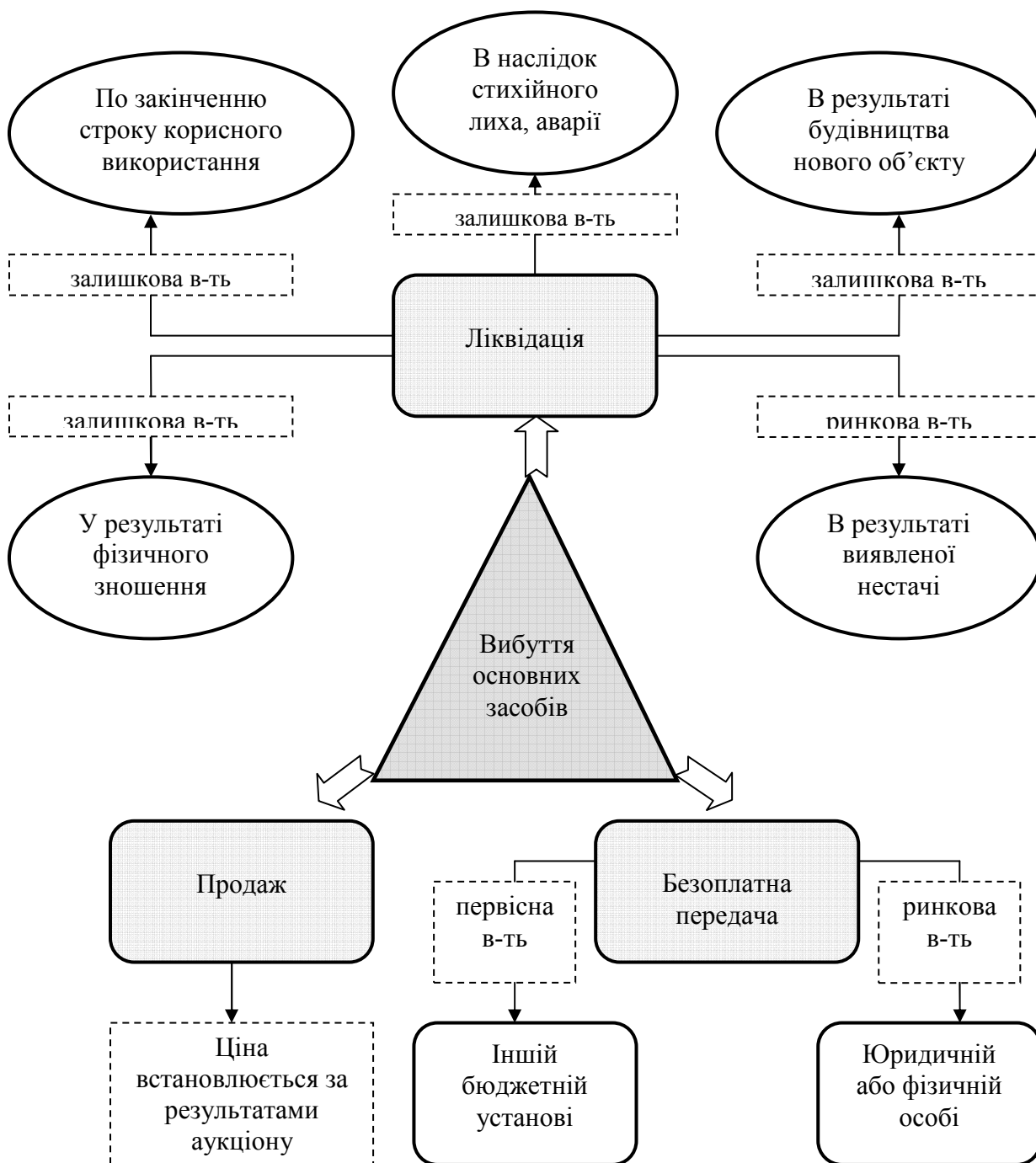


Рисунок 2.4 – Оцінка вартості основних засобів при їх вибутті

За результатами обстеження комісією складаються акти про списання основних засобів. В них вказуються дані, які характеризують об'єкт, в тому числі обов'язково зазначається первісна (для проіндексованих - переоцінена)

вартість основних засобів та сума нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку.

В акті детально вказуються причини вибуття об'єкта, стан основних частин, деталей, вузлів, конструктивних елементів, обґрунтування недоцільності і неможливості їх відновлення.

Списання основних засобів оформлюється наступними документами:

- акт на списання основних засобів (типова форма ОЗ-3 (бюджет));
- акт про списання автотранспортних засобів (типова форма ОЗ-4 (бюджет)).

Складені комісією акти затверджуються керівником установи.

Слід зазначити, що списання об'єкту основних засобів з балансу установа можливе лише з дозволу установи вищого рівня.

Типовою інструкцією про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ України [51] передбачено, що дозвіл на списання з балансу основних засобів надається керівником установи, установою вищого рівня або головним розпорядником бюджетних коштів залежно від первісної грошової оцінки основних засобів та причин їх списання.

Нестачі основних засобів, виявлені в результаті інвентаризації: понад норми природних втрат, втрати від псування, стихійного лиха, а також, у випадку, коли конкретні винуватці не встановлені, списуються з балансу лише після ретельної перевірки дійсної відсутності винних осіб і вжиття потрібних заходів для недопущення фактів втрат у подальшому. Процедура списання залежить розмірів втрат:

- за кожним випадком недостач або псування основних засобів на суму до 2500 грн. включно – з дозволу керівника установи;
- за кожним випадком недостач або псування основних засобів на суму від 2500 грн. до 5000 грн. включно – з дозволу керівника установи вищого рівня;

– за кожним випадком недостач або псування основних засобів на суму понад 5000 грн. – з дозволу центрального органу виконавчої влади або іншого головного розпорядника бюджетних коштів, голови місцевої державної адміністрації.

Списання основних засобів проводиться за первісною або за відновлювальною вартістю.

При списанні необоротних активів, що були в експлуатації, в документах поряд з їх первісною (відновлювальною) вартістю вказується сума нарахованого зносу.

Слід відмітити, що специфічні особливості має порядок оцінки основних засобів при їх списанні у результаті аварії, стихійного лиха та інших природних катаклізмів. Як і в попередньому випадку, основні засоби списуються за первісною (відновлювальною) вартістю з урахуванням суми нарахованої амортизації (зносу). У результаті ліквідації можуть залишитися деталі, вузли та агрегати розібраного та демонтованого обладнання, які можуть бути придатними для ремонту іншого обладнання. Такі матеріали оприбутковуються установою у складі запасних частин та матеріалів. Якщо ж такі деталі або матеріали є непридатними, то вони оприбутковуються як інші матеріали (вторинна сировина) і обов'язково здаються установі, на яку покладено збір такої сировини.

Первісною вартістю таких запасів визнається їх ринкова вартість на дату оприбуткування.

Деталі та вузли, що містять дорогоцінні метали і дорогоцінне каміння, вилучені після демонтажу основних засобів, підлягають здачі на спеціалізовані підприємства України, що здійснюють приймання та переробку відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

Розбирання та демонтаж основних засобів, які втратили своє виробниче призначення або стали непридатними, проводяться тільки після затвердження у встановленому порядку акта про їх списання.

Безоплатна передача основних засобів дозволяється в такому порядку:

– з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету – у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);

– з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, – у межах одного місцевого бюджету.

При безоплатній передачі основних засобів раніше нарахована амортизація відображається по дебету відповідних рахунків аналітичного обліку рахунку 0 104 00 000 «Амортизація».

При передачі основних засобів недержавним організаціям раніше нарахована амортизація списується за рахунок зменшення їх первісної вартості. Таким чином, зазначене майно передається за залишковою вартістю.

Продаж основних засобів здійснюється тільки на конкурентних засадах (через біржі, аукціони та за конкурсом).

Продаж будівель (у тому числі приміщень), споруд, транспортних засобів та повністю зношених за даними бухгалтерського обліку основних засобів проводиться за експертною оцінкою. В даному випадку експертна оцінка – це визначення вартості матеріальних цінностей експертом за договором з установою.

Кошти, отримані установами від реалізації необоротних активів (крім будівель і споруд) та інших матеріальних цінностей (у т.ч. списаних), за здані у вигляді брухту і відходів чорні, кольорові метали, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння, залишаються у розпорядження установи, і витрачаються на покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування зазначених матеріалів на приймальні пункти, витрати на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію та придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом.

Списання об'єктів основних засобів в результаті закінчення строку корисної експлуатації здійснюється лише у тому випадку, якщо вони прийшли до стану, непридатного до подальшого використання. Списання узгоджується у встановленому порядку з вищестоящою організацією.

Слід зазначити, що в МУ СДЦ «Щукінець» такі об'єкти основних засобів списуються за їх залишковою вартістю з урахуванням витрат, пов'язаних з вибуттям такого об'єкту. Якщо ж на основні засоби амортизація не нараховувалася, то вони списуються за первісною (балансовою) вартістю. За залишковою вартістю оцінюються також і основні засоби, які прийшли до стану, непридатного до їх подальшого використання, до закінчення строку їх корисної експлуатації. При розрахунку суми збитку окрім залишкової вартості таких об'єктів також включаються витрати на ліквідацію та відновлення роботи обладнання.

Таким чином можна зробити висновок про те, що оцінка вартості основних засобів здійснюється впродовж всього терміну їх експлуатації. Так при надходження основних засобів важливим моментом є правильне визначення первісної вартості основних засобів. У процесі використання основних засобів їх первісна вартість може змінюватися в результаті проведення індексацій, переоцінок, дообладнання, добудови, реконструкції та ін. І на кінець, не можна обійтися без оцінки вартості необоротних активів при їх списанні з балансу установи.

Тому вважаємо, що правильно і вчасно здійснена оцінка основних засобів є запорукою успішного функціонування МУ СДЦ «Щукінець».

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1 Удосконалення облікової політики та оцінки основних засобів в МУ СДЦ «Щукінець»

Раціональна організація роботи бухгалтерської служби та рівень кваліфікації облікових кадрів визначають роль обліку в системі управління установою. Для раціональної організації бухгалтерського обліку необхідно, щоб була правильно розроблена облікова політика установи, тобто впроваджена така кількість способів і прийомів ведення обліку, яка б найповніше відбивала особливості її діяльності. Це є основною вимогою сучасної ринкової економіки.

Особливість діяльності бюджетних установ полягає в тому, що їх бухгалтерський облік є специфічним і ведеться за окремими правилами. На державні установи не поширюється дія Положень бухгалтерського обліку, які звичайні підприємства беруть за основу своєї облікової політики. Порядок ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності про виконання бюджетів та госпрозрахункових операцій бюджетних установ установлюється Державним казначейством РФ відповідно до вимог Бюджетного кодексу РФ, Закону про бухгалтерський облік в бюджетних установах, іншими нормативно-правовими актами РФ. Однак, такі установи та організації не можна повністю відділити від суб'єктів підприємницької діяльності, адже крім специфічних вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку бюджетних установ, на них поширюються і багато загальних положень, установлених для всіх підприємств.

Переглянувши Наказ про облікову політику МУ СДЦ «Щукінець» можна зробити висновок, що зміст наказу недосконалий: не виділені розділи, пункти наказу не послідовні, елементи облікової політики розкриті не повністю. Крім того, в Наказі зовсім не приділено уваги такому досить

складному, на наш погляд, питанню як оцінка вартості основних засобів на всіх етапах їх руху. Тому вважаємо за потрібне вдосконалити Наказ про облікову політику МУ СДЦ «Щукінець».

Незважаючи на чітко окреслені для установ, що фінансуються з бюджету, межі, чинне законодавство РФ надає бухгалтеру бюджетної організації вибір між деякими способами обліку, що стосується :

- правил документообігу і технології обробки облікової інформації;
- порядку і термінів проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- форм облікових реєстрів та первинних документів, що застосовуються для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми облікових документів;
- робочого плану рахунків бюджетного обліку;
- порядку контролю за господарськими операціями, що забезпечує збереження матеріальних цінностей установи;
- методів оцінки активів і зобов'язань

Тому, переглянувши наукову літературу та пропозиції щодо змісту Наказу про облікову політику [24, 26, 32] ми дійшли висновку про те, що в даному документі необхідно об'єднати методологічні та організаційно-технічні питання з організації бухгалтерського обліку в установі.

Вважаємо, що найбільш оптимальна структура наказу про облікову політику для МУ СДЦ «Щукінець» виглядатиме таким чином:

- Преамбула (загальні відомості).
- Організація роботи облікового апарату.
- Методика бухгалтерського обліку.
- Організаційно-технічні аспекти обліку.

Враховуючи те, що фінансова звітність складається для певного кола користувачів і повинна бути зрозумілою для нього, вона повинна містити вичерпні відомості про установу. У зв'язку з цим в перший розділ наказу про облікову політику досліджуваної пропонуємо включити наступну

інформацію: назва, місцезнаходження установи; короткий опис основної діяльності; ідентифікаційний код та номер дотаційного рахунку та ін.

Причому, найбільш доцільно, на нашу думку, цю інформацію надати у вигляді таблиці. Це дозволить забезпечити принцип наочності інформації.

Другий розділ присвячений питанню регламентації порядку організації роботи облікового апарату. Пропонуємо вказати форму організації бухгалтерського обліку, права і обов'язки головного бухгалтера та розробити порядок взаємодії з іншими структурними підрозділами і та ін.

У третьому розділі наказу "Методика бухгалтерського обліку", вважаємо за потрібне, визначити способи ведення бухгалтерського обліку, які істотно впливають на оцінку і ухвалення рішень користувачами бухгалтерської звітності. До них зокрема відноситься і оцінка основних засобів.

На рисунку 3.1 наведені елементи облікової політики з організації обліку основних засобів, які необхідно, на нашу думку, розкрити у наказі.



Рисунок 3.1 – Елементи облікової політики в частині обліку та оцінки основних засобів установи

Розглянемо детальніше кожен з вищезазначених елементів.

Вважаємо, що для цілей бухгалтерського обліку до основних засобів необхідно відносити матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом. Обліковою одиницею основних засобів вважати об'єкт основних засобів.

В організації обліку необоротних активів значення має термін корисного використання, який установою встановлюється самостійно з урахуванням Державного класифікатора необоротних активів РФ. Цю функцію ми вважаємо за доцільне покласти на постійно діючу в організації інвентаризаційну комісію.

Первісна оцінка основних засобів, що повинна знайти відображення в Наказі про облікову політику, залежить від способу їх надходження до установи. Так, для об'єктів, які придбаваються за рахунок коштів загального або спеціального фондів первісною пропонуємо визнавати вартість придбання з урахуванням всіх витрат, пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, придатного для подальшого використання.

Безоплатно отримані основні засоби від головної установи пропонуємо оцінювати за залишковою вартістю з одночасною передачею суми нарахованої раніше амортизації. Безоплатне отримання необоротних активів від юридичних та фізичних осіб здійснювати за справедливою вартістю.

На окрему увагу в наказі про облікову політику МУ СДЦ «Щукінець» заслуговує порядок нарахування амортизації на об'єкти основних засобів. Так, амортизацію необоротних активів, що використовуються у основній діяльності установи доцільно нараховувати щомісячно за лінійним методом. В свою чергу, основні засоби, які використовуються у підприємницькій діяльності установи пропонуємо поділити на дві групи: спортивне обладнання та інвентар та електронна техніка. Об'єкти першої групи амортизувати за лінійним методом, а другої – за методом прискреного зменшення залишкової вартості.

Сума нарахованого зносу з кожного об'єкта основних засобів не може перевищувати 100 відсотків його первісної вартості.

Первинні документи для обліку основних засобів заповнюються згідно Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного чи місцевого бюджетів [52].

Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюється восьмизначний інвентарний номер.

Присвоєні об'єктам основних засобів інвентарні та номенклатурні номери зберігаються за ними на весь період їх перебування в установі. номери об'єктів, що вибули чи ліквідовані, не присвоюються іншим об'єктам, що надійшли протягом трьох років.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в бухгалтерії на інвентарних картках обліку основних засобів у бюджетних установах – ф. ОЗ-6 (бюджет).

За місцем зберігання всі основні засоби мають перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальній особі. Дані обліку об'єктів основних засобів у матеріально відповідальній особі мають відповідати даним обліку бухгалтерії.

Інвентаризацію основних засобів пропонуємо проводити раз на рік перед складанням річної фінансової звітності станом на 1 листопада.

Проект витягу з наказу про облікову політику МУ СДЦ «Щукінець» з організації обліку основних засобів представлено в додатку Е.

На окрему увагу в організації бухгалтерського обліку та, зокрема, в наказі про облікову політику заслуговує питання переоцінки основних засобів.

Значним недоліком в організації процесу оцінки необоротних активів в МУ СДЦ «Щукінець» є те, що в установі проводиться індексація основних засобів, яка не забезпечує виконання принципу достовірності інформації.

Аналіз даних показав, що проіндексована вартість основних засобів значно відрізняється від їх справедливої вартості.

Для визначення залишкової вартості основних засобів та проценту їх зношення були використані дані з відомостей нарахування амортизації за грудень 2006 року, які представлені у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Розрахунок залишкової вартості основних засобів МУ СДЦ «Щукінець» на 1.01.2007 р.

№ п/п	Назва основного засобу	Дата оприбуткування	Первісна вартість	Сума нарахованої амортизації	Залишкова вартість	Ступінь зносу у %
1	Вертикальна/горизонталь на тяга А-054 Hard Man	28.07.06	35000,00	2916,67	32083,33	8,33
2	Вібромасажний апарат «Кандадзя»	16.03.05	15762,00	3565,16	12196,84	22,62
3	Копіювальний апарат Xerox 5915 А4+А3	26.04.05	24389,00	7316,64	17072,36	30,00
4	Електрокардіограф	29.09.05	15300,00	2549,96	12750,04	16,67
5	Факс Panasonic FT 932 RU	20.01.05	15439,00	6962,79	8476,21	45,10
6	Бігова магнітна доріжка	17.01.05	17796,00	6821,80	10974,20	38,33
7	Мультимедіапроектор	16.03.04	33898,00	31290,48	2607,52	92,31
8	Очисна система Rainbow	07.04.04	60438,00	22304,5	38133,50	36,90
9	Принтер лазерний HP CLJ 2500	20.10.04	31737,00	23336,00	8401,00	73,53
10	Тренажер «Жим ногами»	16.03.04	21186,00	17383,36	3802,64	82,05

Даний період був обраний не випадково. Остання переоцінка основних засобів на індекс інфляції проводилася на початку 2007 року.

Індекси переоцінки основних засобів по м. Москві з розбивкою по роках встановлені Положенням про переоцінку активів установ державного сектору економіки РФ у розмірі, наведеному в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Індекси переоцінки основних засобів по м. Москві на 1.01.07 р.

Рік введення в експлуатацію	2002	2003	2004	2005	2006
Індекс переоцінки	1,53	1,45	1,27	1,13	1,03

Для порівняння у таблиці 3.3 нами була розрахована залишкова вартість основних засобів на 01.01.2007 року з урахуванням їх справедливої

вартості і порівняно отримані результати з даними, які були отримані установою в результаті індексації.

Таблиця 3.3 – Порівняння результатів переоцінки основних засобів

№ з/п	Назва основного засобу	Проіндексована залишкова вартість	Справедлива вартість нового обладнання	Справедлива вартість з урахуванням проценту зношення	Різниця між справедливою та проіндексованою вартістю
1	Вертикальна/горизонтальна тяга А-054 Hard Map	33045,49	36890,00	33817,01	771,52
2	Вібромасажний апарат «Кандадзя»	13782,43	18500,00	14315,30	532,87
3	Копіювальний апарат Xerox 5915 A4+A3	19291,77	19680,00	13776,00	- 5515,77
4	Електрокардіограф	14407,55	13500,00	11249,55	- 3158,00
5	Факс Panasonic FT 932 RU	9578,12	10950,00	6011,55	- 3566,57
6	Бігова магнітна доріжка	12400,85	21380,00	13398,85	998,00
7	Мультимедіапроектор	3311,55	25600,00	1968,64	- 1342,91
8	Очисна система Rainbow	48429,54	55900,00	42982,71	- 5466,83
9	Принтер лазерний HP CLJ 2500	10669,27	25750,00	6816,03	- 3853,24
10	Тренажер «Жим ногами»	4829,35	25678,00	3609,20	- 1220,15

Як видно з таблиці 3.3, розрахована справедлива вартість основних засобів відрізняється від їх проіндексованої вартості. Крім того, можна відмітити, що проведення індексації основних засобів призводить до збільшення їх вартості у зв'язку з інфляційними процесами, які відбуваються в економіці країни. Зменшення можливе лише при дефляції. Однак, за весь період існування України як незалежної держави індекс дефляції не застосовувався.

Тому, вважаємо, що доцільнішим було б проводити переоцінку об'єктів основних засобів шляхом приведення їх залишкової вартості до справедливої. Для документального підтвердження необхідності проведення такої процедури пропонуємо використовувати Акт оцінки справедливої вартості основних засобів, проект якого представлений в додатку Ж.

Частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів активів, що переоцінюються, при цьому якщо остання істотно відрізняється від його балансової вартості, необхідно проводити подальшу переоцінку, яку рекомендується повторювати раз на рік. У разі незначних коливань справедливої вартості достатньо проводити переоцінку раз на 3—5 років.

Операції з переоцінкою впливають і на суму накопиченої амортизації об'єкта. Так, на дату переоцінки даний показник може бути перерахований пропорційно до зміни валової балансової вартості основного засобу так, що його балансова вартість після переоцінки дорівнюватиме сумі переоцінки або виключеної з валової балансовій та чистій суми, перерахованої до переоціненої суми актив.

Зауважимо, що відповідно до міжнародної практики при здійсненні переоцінки будь-якого об'єкта необоротних активів переоцінці одночасно з ним або в стислий термін підлягає весь клас, до якого належить зазначений об'єкт.

Тому, для раціоналізації організації процедури переоцінки основних засобів пропонуємо об'єднати всі основні засоби, які є в установі, у групи відповідно до чутливості до зміни їх справедливої вартості.

Так, основні засоби, які наведені в табл. 3.3 пропонуємо об'єднати у дві групи:

- а) спортивне обладнання та інвентар;
- б) електронна техніка та прилади.

Так, як видно з розрахунків, різниця між справедливою та проіндексованою вартостями основних засобів, які належать до першої групи складає 5-6 %. Як відомо поріг суттєвості, при перевищенні якого основні засоби необхідно переоцінювати складає 10%. Тому така різниця не є підставою для проведення переоцінки таких основних засобів. Однак, це стосується лише об'єктів основних засобів, які були придбані у 2006 і 2005 роках. Розрахована справедлива вартість основного засобу, який було

придбано у 2004 році вже відрізняється від його проіндексованої вартості майже на 25%. Тому можна стверджувати, що для основних засобів, які умовно віднесені до групи «Спортивне обладнання та інвентар», необхідно визначати справедливу вартість та проводити переоцінку один раз на три роки.

Проаналізуємо чутливість зміни вартості основних засобів, які віднесені до групи «Електронна техніка та обладнання» до зміни ринкових умов. Із розрахунків видно, що вже в наступному році після введення об'єктів даної групи в експлуатацію їх справедлива вартість суттєво відрізняється від їх залишкової (а тим більше проіндексованої) вартості. Таку значну різницю можна пояснити тим, що дані основні засоби морально зношуються швидше ніж фізично. Тому пропонуємо такі об'єкти переоцінювати щорічно станом на 1 січня поточного року.

Цікавим моментом, який потребує удосконалення, є переоцінка повністю зношених об'єктів основних засобів.

Як відомо, нарахування 100%-вого зносу обладнання не є підставою для його списання.

Установа може списати матеріальну цінність тільки за умов, визначених п. 3 Інструкції № 25н [37]. У такому разі обладнання, на яке нараховано 100%-вий знос, але яке ще придатне для подальшої експлуатації, має нульову вартість, що не відповідає його ринковій (справедливій) вартості.

Наявність цієї проблеми як не врегульованої визнає Держказначейство Росії в Листі № 274 [38].

Норма п. 1.10 Інструкції № 25н дозволяє установі проводити переоцінку шляхом додавання переоціненої залишкової вартості до їх первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Однак на сьогодні відсутні будь-які офіційні роз'яснення Держказначейства стосовно того:

- як визначати нову залишкову вартість об'єкта;

- як урахувати при переоцінці реальний фактичний стан зношеного об'єкта;
- чи проводити переоцінку, якщо вартість аналогічних нових об'єктів є ідентичною первісній вартості зношеного об'єкта тощо.

Отже, чинне законодавство прямо не зобов'язує бюджетну установу проводити переоцінку первісної вартості повністю зношених необоротних активів.

Проте з метою дотримання принципів ведення бухгалтерського обліку, пропонуємо переоцінювати повністю зношені необоротні активи.

Для цього пропоную застосовувати один із найбільш поширених методів проведення переоцінки таких об'єктів - так званий затратний метод.

Затратний метод передбачає оцінку вартості об'єкта виходячи із вартості заміщення. Для цього визначається поточна вартість витрат на придбання чи створення нового об'єкта, який може бути рівноцінною заміною об'єкта переоцінки, за мінусом втрати вартості об'єкта.

Отже, переоцінена залишкова вартість дорівнює вартості аналогічного нового об'єкта, помноженій на $(1-K)$, де K – це коефіцієнт втрати вартості об'єкта, який пропоную розраховувати за формулою (3.1):

$$K = \text{ФТС} : (\text{Тс} + \text{Тз}) \quad (3.1),$$

де ФТС – фактичний термін служби об'єкта;

Тс – установлений термін служби;

Тз – справедливий залишковий термін служби.

Розглянемо запропоновану методику розрахунку відновлювальної вартості на конкретному прикладі. Так, припустимо, що фактичний термін служби об'єкта 5 років, установлений термін служби 4 роки, а справедливий залишковий термін служби, наприклад, 2 роки.

Обчислимо коефіцієнт втрати вартості:

$$5 \text{ р.} : (4 \text{ р.} + 2 \text{ р.}) = 0,83.$$

Переоцінена залишкова вартість становитиме:

$$15\,000 \text{ грн.} \times (1 - 0,83) = 2550 \text{ руб.}$$

Відновлювальна вартість об'єкта необоротних активів становитиме 17 550 руб (1 500 руб + 255 руб), а сума зносу залишається незмінною.

Таким чином, дослідивши стан організації бухгалтерського обліку та оцінки основних засобів в МУ СДЦ «Щукінець» виявлено ряд питань, які потребують удосконалення. Перш за все, розроблено структуру наказу про облікову політику, який складається з п'яти розділів. В рамках даного документу запропоновано проект витягу з наказу, що стосується питань організації обліку та оцінки основних засобів.

Крім того, проведено аналіз можливих способів переоцінки основних засобів. Виявлено, що в найбільшій мірі потребам ринкової економіки відповідає метод оцінки за справедливою вартістю.

3.2 Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в бюджетних установах

Типові форми первинного обліку операцій з основними засобами були затверджені ще у 1998 р. З того часу в методологія обліку в бюджетних установах зазнала змін, а типові форми з обліку основних засобів залишаються незмінними вже майже протягом десяти років. Вони містять окремі графи, що втратили свій зміст і в установах не використовуються. Водночас окремі показники, наявність яких передбачена Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ [44], опинилися поза реєстрацією в типових формах первинного обліку. Тим більше, з початком переходу України на ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору питання удосконалення типових форм первинного обліку основних засобів набуває все більшої актуальності. Крім того, згідно до Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі,

розроблений на основі МСФЗДС Національний стандарт бухгалтерського обліку для даного сектору економіки «Основні засоби» вступить в силу вже з 2009 року.

Даному питанню повинна бути приділена особлива увага і знайдене рішення на загальнодержавному рівні, але кожний окремих бухгалтер має можливість самостійно його розв'язати. Адже, згідно з п. 2.7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку документування господарських операцій може здійснюватись з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм документів.

Розглянемо зміст пропозицій щодо змін у чинних типових формах документів з обліку основних засобів.

Перш за все, необхідно переглянути типову форму Акту приймання-передачі основних засобів для бюджетних установ (ОЗ-1 бюджет).

Для забезпечення більшої інформативності первинних документів з обліку основних засобів в бюджетних установах, пропонуємо наступну форму Акту приймання-передачі, представлену в додатку К.

Даний документ умовно можна поділити на чотири частини:

- інформація про учасників операцій з основними засобами;
- дані про об'єкт основних засобів на дату передачі;
- дані про об'єкт основних засобів на дату прийняття до бухгалтерського обліку;
- індивідуальна характеристика об'єкту.

Так, в першому розділі пропонуємо розмістити інформацію про організацію, яка здійснює передачу основного засобу. Дані відомості є необхідними і повинні знайти свої відображення при безоплатній передачі таких об'єктів.

Крім того, при безоплатній передачі основних засобів, згідно до Інструкції № 64 [44], необхідно вказати суму залишкової вартості та суму нарахованої амортизації таких об'єктів. Існуюча форма Акту приймання-

передачі не дає можливості відображення цих показників. Для усунення даного недоліку, пропонуємо, дані відомості заносити до другого розділу «Дані про об'єкт основних засобів на дату передачі» розробленої форми.

Слід відмітити, що ліву частину даного документу повинна заповнювати організація, яка здійснює безоплатну передачу основних засобів. У разі придбання основних засобів вищезазначена частина форми ОЗ-1 (б) не заповнюється.

Крім того, для врахування вимог МСФЗДС і переходом України на визначення справедливої вартості активів установ, передбачено стовпець 8 «Ринкова вартість» розділу 2.

Відомості про первісну оцінку основних засобів, які придбані установою пропонуємо здійснювати у третьому розділі «Дані про оцінку основних засобів на дату придбання».

Як свідчить практика, найбільше помилок виникає саме при визначенні первісної вартості необоротних активів. Як відомо, об'єкти основних засобів можуть надходити до установи різними шляхами. Залежно від цього дещо різним буде склад витрат, за якими формується в обліку початкова вартість об'єкта основних засобів. Усі витрати, пов'язані з надходженням об'єкта, підтверджуються відповідними первинними документами, які свідчать про їх здійснення. Проте остаточна сума первісної вартості об'єкта, яка відображається в акті приймання-передачі й інвентарній картці і складається з цих витрат, фактично не підтверджена документом з її розрахунком, що призводить до помилок у бухгалтерському обліку.

Для усунення вказаного недоліку пропонуємо ввести форму «Розрахунок первісної вартості основних засобів бюджетної установи», наведену в додатку Л, як додаток до акта приймання-передачі основних засобів. Введення такого документа, на наш погляд, дасть змогу поліпшити інформативність первинного обліку необоротних активів, проводити докладний аналіз складових первісної вартості і контролювати правильність її визначення.

Крім того, на наш погляд удосконалення потребує і Інвентарна картка обліку основних засобів. В існуючій формі даного первинного документа містяться графи для відображення збільшення первісної вартості даних активів у результаті модернізації, реконструкції та дообладнання. Однак, як Інструкцією № 64 [44], так і МСФЗДС 17 передбачено, що переоцінка даних активів може відбуватися і в шляхом індексації або приведення залишкової вартості до справедливої. Тому аналогічно до Акту приймання-передачі основних засобів пропонуємо структурувати форму ОЗ-6 (бюджет) і результати переоцінки основних засобів заносити у розділ 3 «Переоцінка». Проект розробленої форми Інвентарної картки представлений в додатку М.

Останнім часом все більше набуває актуальності питання переоцінки основних засобів, а точніше визначення їх справедливої вартості. Проведення переоцінки основних засобів є складним і багаторівневим процесом. Складність цього процесу полягає в тому, що він потребує досить трудомістких розрахунків на усіх етапах його здійснення: від обґрунтування прийняття рішення про проведення даної процедури до визначення її кінцевих результатів.

Для визначення потреб у проведенні переоцінки основних засобів відповідно до Інструкції з облік основних засобів в бюджетних установах пропонуємо впровадити наступну форму «Акту оцінки справедливої вартості основних засобів». Вона призначена для документального підтвердження справедливої вартості об'єктів відповідної групи основних засобів і обґрунтування рішення про проведення їх переоцінки. Справедливу вартість об'єкта, за умови наявності усіх необхідних даних, розраховують автоматично за допомогою найпростішої програми, побудованої на основі програми Microsoft Excel. З рисунку 3.2 видно, що автоматизація розрахунку дає змогу оцінити необхідність проведення переоцінки щодо окремих об'єктів основних засобів.

М15													=ЕСЛИ(ABS((L15-H15)/H15*100>10;"Переоцінка";"-")
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	
3													
4													
5													
6													
7													
8													
9													
10													
11													
12													
13	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
14			Вертикальна/го										
15	1	13456234	горизонтальна тяга	2006	28.07.2006	35000,00	2916,67	32083,33	36890,00	8	2951,20	33938,80	-
16			A-054 Hard Man										
17	2	13368234	Вібромасажний										
18			апарат «Кандадзя»	2005	16.03.2005	15762,00	3565,16	12196,84	16500,00	23	3795,00	12705,00	-
19	3	13373342	Копшувальний										
20			апарат Xerox 5915	2005	26.04.2005	24389,00	7316,64	17072,36	19680,00	30	5904,00	13776,00	Переоцінка

Рисунок 3.2 – Проект акту переоцінки основних засобів

Як видно з рисунку 3.2 графа «Необхідність переоцінки» розраховуються за допомогою комбінації функцій «ЯКЦО» та «ABS». майстра формул програми Microsoft Excel. За допомогою функції «ЯКЦО» перевіряється, чи виконується поставлена умова, і виставляється одне значення, якщо вона виконується, і інше – в протилежному випадку. Так, у графі 13 акта розраховують відсоток відхилення залишкової вартості об'єкта від його справедливої вартості. У разі, коли таке відхилення є істотним, тобто перевищує встановлений відсоток суттєвості, програма у графі 13 видає слово « Переоцінка», а в іншому – знак « - ». За МСФЗДС з метою переоцінки основних засобів поріг суттєвості приймається у розмірі 10 відсотків, що також знайшло своє відображення у формулі.

Однак різниця між справедливою та залишковою вартістю об'єкта основних засобів може мати як позитивне так і негативне значення. Тому до розрахунку приймається абсолютна величина показника, тобто за модулем. Для цього було використано вкладену функцію програми Microsoft Excel «ABS».

Отже, реалізація вказаних пропозицій дасть змогу спростити процедуру проведення розрахунку первісної вартості і проведення переоцінки основних засобів, а також значно підвищити інформативність типових первинних бухгалтерських документів, посилити контрольну-економічну та аналітичну функцію обліку.

3.3 Рекомендації щодо уніфікації бюджетного обліку в Україні з Міжнародними стандартами фінансової звітності для державного сектору

В останні роки Україна інтегрується у світовий економічний простір. Тому перехід національної системи бухгалтерського обліку у бюджетних установах та складання звітності на міжнародні стандарти є лише вимогою часу. Багато країн, відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки прийняли шлях розвитку бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. З метою приведення національної системи бюджетного обліку у відповідність із вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності реформу необхідно приводити по наступних основних напрямках:

- а) удосконалювання нормативного правового регулювання;
- б) формування нормативної бази (стандарти);
- в) методичне забезпечення (інструкції, коментарі);
- г) кадрове забезпечення.

В останні роки Україна стає все більш активним учасником міжнародних фінансових ринків. Виступаючи позичальником, наша країна повинна переконати кредиторів у здатності повертати борги. Кредиторів в свою чергу не цікавить поточний (касовий) профіцит (або дефіцит) бюджету, їх цікавить відношення всіх активів та зобов'язань позичальника, тобто його здатність у майбутньому розрахуватися за боргами.

Цю інформацію потенційні інвестори можуть отримати з фінансової звітності бюджетних установ та організацій. Однак, на даний момент фінансова звітність суб'єктів державного сектору не є публічною і у позикодавців немає можливості перевірити реальність її показників. Крім того бухгалтерський облік в бюджетних установах України значно відрізняється від бухгалтерського обліку, що застосовується в міжнародній практиці. Для того, щоб мінімізувати свої ризики інвестори закладають

ступінь ризику у вартість цінних паперів. Отже, Україна втрачає додаткові економічні вигоди.

Щоб уникнути даної ситуації необхідно переглянути бухгалтерський облік в державному секторі і максимально наблизити його до міжнародних норм.

Ключову позицію в даній програмі займає перегляд оцінки активів і, зокрема, основних засобів бюджетних установ. Від того, наскільки точно буде визначена їх вартість залежать показники фінансової звітності.

У зв'язку з даними процесами пропонуємо провести уніфікацію бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетних установах з міжнародними стандартами за наступними кроками, які представлені на рисунку 3.3.



Рисунок 3.3 – Етапи уніфікації бюджетного обліку основних засобів в Україні з міжнародними стандартами

Як відомо, Інструкцією № 64 передбачено, що транспортні витрати не включаються до первісної вартості основних засобів. На нашу думку, це

порушує принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно до якого первісна вартість формується з урахуванням всіх витрат, які понесені у зв'язку з прийняття до експлуатації об'єкта основних засобів.

Крім того, в бюджетному обліку Російської Федерації та за Міжнародними стандартами дані статті є складовими формування первісної вартості основних засобів в бюджетних установах.

Таким чином, врахувавши міжнародний досвід та проаналізувавши практичну діяльність, ми вважаємо, що до складу первісної вартості необоротних активів бюджетних установ також необхідно включати витрати пов'язані з їх придбанням та доведенням до стану експлуатації, оскільки це впливає з самого визначення первісної вартості. Це, в свою чергу, дозволить сформувати повну вартість необоротних активів бюджетних установ. Більш того, вважаємо, що дані аргументи можна приводити і для обґрунтування включення суми копійок до первісної вартості основних засобів.

Як вже зазначалося, значним недоліком бухгалтерського обліку в бюджетних установах є нарахування зносу на необоротні активи.

Вважаємо, що більш доцільно було б на об'єкти необоротних активів, які знаходяться в оперативному управлінні установ в Україні нараховувати не знос, а амортизацію.

Введення нарахування амортизації на основні засоби в міжнародну облікову практику аргументується спеціалістами-обліковцями тим, що від споживання установою в процесі своєї діяльності економічних вигід, утілених в активі, відбувається фактичне знецінення об'єкта, яке потребує адекватного відображення в обліку у вигляді зменшення його балансової вартості через нарахування витрат на амортизацію.

Ще більше проблемним моментом є відсутність за сучасним законодавством можливості нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, які використовуються в позабюджетній діяльності установи, тобто при наданні платних послуг.

Основа ринкової економіки – це боротьба за споживача товарів та послуг, іншими словами, конкуренція. Добросовісна конкуренція можлива лише там і тоді, де і коли для всіх учасників економічних відносин створені рівні конкурентні можливості. Оскільки держава перестала бути монополістом у виробництві соціальноорієнтованих послуг (охорона здоров'я, культура, кіно, спорт і т.д.), то ринку та споживачам даних послуг необхідно надати вичерпну відповідь – у скільки реально обійдеться виробництво тієї чи іншої послуги, як воно співвідноситься з вартістю аналогічних послуг, які вироблені в реальному секторі економіки.

Платник податків повинен бути впевнений в тому, що за рахунок його ж податків не утворюється недобросовісний конкурент в особі держави.

Якщо ж поглянути з іншого боку, то в дійсності більшість установ вимушені вести підприємницьку діяльність, бо доходи від такого роду діяльності є головним, а у ряді випадків – і єдиним джерелом фінансування їх основної діяльності. На перший погляд, не включення витрат на амортизацію до собівартості платних послуг, які надаються бюджетними установами, в результаті збільшує їх доходи. Завищуючи свої доходи бюджетні установи тим самим завищують податок на прибуток. Крім того, в установах фактично не здійснюється перенесення вартості основних засобів на готову продукцію, послуги, що призводить до повного зношення існуючих основних засобів і неможливості їх своєчасного оновлення.

Отже, ми вважаємо, що підприємницьку діяльність бюджетних установ необхідно прирівняти до діяльності комерційних підприємств і обов'язково нараховувати амортизацію, а не знос на основні засоби.

Відповідно до Інструкції № 64 [44] витрати на придбання основних засобів відображаються одночасно з придбання основного засобу. Якщо подивитися з іншого боку, то придбання необоротних активів це перетворення фінансових активів в не фінансові, тобто грошових коштів в основні засоби. Відповідно витратами дані операції не є. Витрати слід визнавати під час експлуатації таких основних засобів в сумі амортизаційних

відрахувань. У даному випадку бюджетним установам необхідно переглянути систему обліку, і перейти від касового методу до методу нарахувань.

Для того, щоб остаточно перейти на метод нарахувань необхідно переглянути існуючий план рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Витрати на амортизацію основних засобів входять до собівартості послуг, які надаються установою. Однак на сьогодні в плані рахунків бухгалтерського обліку в бюджетних установах відсутній рахунок, на якому можна було б акумулювати дані витрати. Тому пропонуємо ввести додатковий рахунок 84 «Собівартість наданих послуг». В межах даного субрахунку пропонуємо розробити аналітичні рахунки, серед яких зокрема і буде рахунок, наприклад, 842 «Витрати на амортизацію основних засобів виробничого призначення».

Тепер перейдемо безпосередньо до удосконалення методів нарахування амортизації в бюджетних установах України.

Пропонуємо нараховувати амортизацію виходячи зі строку корисного використання об'єкта, а не за нормами, як знос. Дані норми були розроблені ще для нарахування зносу на основні засоби установ та організацій, які знаходились на державному бюджеті СРСР. На нашу думку, вони вже давно застаріли та не несуть ніякого економічного змісту, що призводить до необґрунтованого завищення або заниження оцінки залишкової вартості основних засобів в балансі установи.

Для цього, пропонуємо керівникам установ разом з головними бухгалтерами та технічними експертами об'єднати основні засоби, які використовуються і потенційно можуть бути використані установою для здійснення своєї діяльності у групі за строками їх корисної експлуатації.

Необхідно відмітити, що новий порядок нарахування амортизації повинен стосуватися всіх основних засобів, які використовуються установою, а не тільки тих, які надійдуть до установи після прийняття нових вимог.

Основні труднощі при розрахунку амортизації старих основних засобів пов'язані з тим, що запропонований нами розподіл на групи встановлює менші строки корисного використання об'єктів в порівнянні з раніше використовуваними нормами зносу.

Вважаємо, що в ситуації, коли строк менше вирахованого за старими нормами, амортизація розраховується як результат ділення залишкової вартості активу на строк експлуатації, який залишився. У випадку, коли фактичний строк експлуатації об'єкта більше знову вирахованого, то амортизація до нараховується до ста відсотків.

Враховуючи все вищезазначене, ми вважаємо, що для основних засобів, які використовуються в основній діяльності установи логічним буде нараховувати амортизацію лінійним методом. За яким, норма амортизації визначається шляхом ділення 100% на строк корисної експлуатації.

Річна сума амортизаційних відрахувань розраховується шляхом множення первісної вартості основних засобів на розраховану раніше річну норму амортизаційних відрахувань.

Крім того, ми вважаємо, що установам, які крім основної діяльності займаються ще й наданням платних послуг і при цьому використовують основні засоби необхідно надати можливість не тільки нараховувати амортизацію, але й право вибору методу її нарахування: лінійного чи одного з прискорених методів.

Питання доцільності використання справедливої вартості в оцінці основних засобів було детально розглянуто на прикладі бюджетної установи РФ і, на наш погляд, не потребує подальшого дослідження.

ВИСНОВКИ

Реалізація політики держави в напрямку інтеграції країни в світове співтовариство вимагає адаптації економічної інформації до міжнародних вимог та стандартів, і перш за все облікової інформації. Приведення вітчизняної системи бухгалтерського обліку у відповідність до встановлених норм та вимог за МСФЗ. Такий перехід сприятиме прозорості державних і місцевих фінансів, якості та достовірності бюджетного обліку, забезпечення максимально повного відображення неохоплених на сьогоднішній час фінансових операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної заборгованості, оцінки ефективності бюджетних послуг, які надаються.

Огляд нормативної та наукової бази з обліку основних засобів дає підстави стверджувати про актуальність обраної теми, про наявність проблемних питань в обліку та оцінки основних засобів в бюджетних установах. Багато уваги в спеціальній та науковій літературі приділяється проблемам формування первісної вартості основних засобів, нарахуванню амортизації, проблемам оцінки необоротних активів на дату складання балансу, зокрема їх переоцінці.

Дослідження організації та ведення бухгалтерського обліку, аналітичної діяльності та оцінки проведено на базі МУ СДЦ «Щукінець», основною діяльністю якої є реалізація соціокультурних, освітніх, спортивних та інших програм різного рівня та напрямку.

Фінансування діяльності установи здійснюється за двома напрямками: з коштів муніципального бюджету та за рахунок надання платних послуг, що складає 70% та 30% відповідно.

У досліджуваному періоді кошторис доходів і видатків виконаний повністю. Це сприяло збільшенню фінансуванню у поточному році на 10%. Відмічена позитивна динаміка доходів від госпрозрахункової діяльності, які за даними першого кварталу 2008 року зросли втричі порівняно з аналогічним періодом минулого року.

Ефективність діяльності підтверджується показниками майного стану МУ СДЦ «Щукінець». Так, коефіцієнт зносу основних засобів, які використовуються в основній діяльності становить лише 30%. Ще меншим є даний показник для основних засобів, які використовуються при наданні платних послуг і складає 11%. За результатами 2007 року коефіцієнт надходження основних засобів значно перевищував коефіцієнт вибуття: для основної діяльності на 20%, а для госпрозрахункової – на 89%.

Вивчаючи питання організації обліку необоротних активів, з'ясували, що він ведеться згідно з чинним законодавством та відповідно до обраної облікової політики. За результатами проведеного аналізу можна стверджувати про якісну облікову роботу спеціалістів відділу фінансово-господарського забезпечення апарату МУ СДЦ «Щукінець». Первинний облік основних засобів ведеться з використанням типових форм з обліку та списання основних засобів бюджетних установ.

Однак, досліджуючи організацію обліку в установі виявлені недоліки у змісті облікової політики, які, на нашу думку впливають на обліковий процес в цілому в установі та потребують вдосконалення.

Так, наказ слід структурно поділити на розділи та розширити підрозділ, який висвітлює питання щодо обліку основних засобів в частині оцінки їх вартості. Розроблені рекомендації по вдосконаленню наказу про облікову політику підприємства в частині відображення в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, спрямовані на підвищення її якості та ефективності.

Існуючою обліковою політикою установи передбачена індексація вартості основних засобів у законодавчо встановлені строки. Тому, вважаємо, що проведення індексації є малоефективним способом покращення інформаційної цінності показників звітності, а установі рекомендовано переоцінювати основні засоби за справедливою вартістю.

Проведені розрахунки вказують на те, що справедлива вартість може бути як більшою, так і меншою за їх залишкову вартість. Індексація не враховує морального і фізичного зносу та ринкові ціни на основні засоби.

Однак, нормативними документами, які регулюють питання оцінки основних засобів не визначені конкретні строки проведення переоцінки шляхом визначення справедливої вартості.

Для вирішення цього питання та полегшення процедури переоцінки, рекомендовано керівництву установи разом з професійним оцінювачем розподілити всі основні засоби, які використовуються установою на групи і по кожній з цих груп встановити періодичність доведення залишкової вартості об'єктів до справедливої.

Основні засоби, справедлива вартість яких суттєво змінюється протягом року, наприклад електронна техніка та обладнання, потребують щорічної переоцінки. У свою чергу, щорічні переоцінки не потрібні для об'єктів з незначною зміною справедливої вартості. Такі основні засоби можуть переоцінюватись кожні три-п'ять років. Отже, зазначені відомості пропонуємо зазначити в частині наказу про облікову політику. Для оптимізації процесу прийняття рішень про необхідність переоцінки основних засобів на звітну дату нами розроблена Форма Акту оцінки справедливої вартості з використанням вбудованих функцій Microsoft Excell. У графі 13 завдяки використанню функції «якщо» автоматично приймається рішення по кожному об'єкту таблиці про необхідність проведення переоцінки.

Крім того, дослідивши законодавче регулювання оцінки основних засобів в бюджетних установах України та Росії, порівнявши його з Міжнародними стандартами фінансової звітності для державного сектору були виявлені розбіжності. Так, по-різному визначається первісна вартість об'єкта: на відміну від вітчизняної міжнародна практика вважає доцільним включати до її складу як транспортні витрати, так і податкові платежі з приводу придбання об'єкта.

У разі здійснення за міжнародною методикою переоцінки вартості можливе збільшення прибутків, тоді як вітчизняна методика чітко вказує, на неможливість збільшення доходів установи за результатами проведення переоцінки.

Ідентифікація в межах міжнародної облікової практики поняття «амортизація» зокрема та значна подібність текстів МСФЗДС 17 та МСФЗ 16 у цілому дає можливість стверджувати про відсутність вагомих розбіжностей між обліковою методикою установ державного та недержавного секторів, тоді як у межах вітчизняної облікової системи чітко вирізняються такі її підскладові, як «бухгалтерський облік у бюджетних установах» та «бухгалтерський облік у промислових та інших установах і організаціях» саме завдяки різним методичним підходам, покладеним в їх основу.

Для усунення даних розбіжностей вважаємо за потрібне внести наступні зміни до законодавчих актів з регулювання даного питання.

Так, до первісної вартості основних засобів необхідно включати витрати на транспортування та суми податків, які не підлягають відшкодуванню установі. Крім того, вважаємо не доцільним відображати в обліку первісну вартість основних засобів в повних гривнях без копійок, а суму копійок відразу відображувати у витратах установи. На нашу думку, дане положення не має економічного змісту і, більш того, призводить до нагромодження записів у бухгалтерському обліку. Тому доречнішим буде включати суму копійок до первісної вартості основних засобів.

Особливу увагу необхідно приділити питанню нарахування амортизації на основні засоби, а не зносу, як це передбачено у бюджетному обліку України.

Для цього, перш за все, необхідно перейти від касового методу до методу нарахувань і витрати на амортизацію враховувати щомісячно за прямолінійним методом, а не щорічно як знос. Більш того, установам, які здійснюють підприємницьку діяльність необхідно включати амортизаційні

витрати до собівартості наданих послуг. Тому, пропонуємо план рахунків бюджетних установ доповнити субрахунком 85 «Собівартість послуг», та до нього відкрити аналітичний рахунок 852 «Витрати на амортизацію». В МСБОДС підприємницьку діяльність бюджетних установ прирівнюють до діяльності суб'єктів господарювання. Доцільним, на наш погляд, буде надання бюджетним установам можливості вибору методу нарахування амортизації на об'єкти основних засобів, які використовуються при здійсненні підприємницької діяльності.

Логічним завершенням даних перетворень є удосконалення документального оформлення операцій з обліку та оцінки основних засобів. Типові форми первинного обліку основних засобів були розроблені ще у 1997 році і з того часу не переглядалися. Тому, з урахуванням вищезазначених змін, пропонуємо внести до первинних документів такі графи як справедлива вартість, спосіб нарахування амортизації, також передбачити всі необхідні графи для врахування різних варіантів надходження та вибуття основних засобів в установі.

Найбільше помилок в оцінці основних засобів здійснюється при визначенні їх первісної вартості. Враховуючи даний аспект, для зменшення ймовірності виникнення розроблено Розрахунок первісної вартості основних засобів у якості додатку до Акту приймання-передачі.

Вважаємо, що розроблені рекомендації й пропозиції сприятимуть більш ефективній організації бухгалтерського обліку основних засобів та їх оцінці в бюджетному обліку України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. – Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с.
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III // www.rada.gov.ua
3. Барикіна-Закірова М. Деякі питання удосконалення бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 9. – с. 25-31.
4. Білоусов А. Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 49-56.
5. Бондарь А. К вопросу оценки основных средств предприятия в бухгалтерском учете // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 23-28.
6. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 591 с.
7. Голов С. Бухгалтерский аспект амортизации // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 5. – С. 3-8.
8. Голов С. Концепции амортизации и их влияние на на учет и управление в современных условиях // Бухгалтерський учт и аудит. – 2004. – № 8. – С. 8-15.
9. Голов С. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 4. – С. 3-17.
10. Гордонов М.Ю. Некоторые проблемы перехода российской статистики национального богатства и основных фондов к составлению баланса активов и пассивов // www.cisstat.com/meet-sna-2004/gordonov.htm.
11. Городянська Л.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2004. – № 2. – С. 57-69.

- 12.Городянська Л.В. Особливості нарахування і використання амортизації в обліково-аналітичній та податкових системах // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2006. – № 2. – С. 101-113.
- 13.Городянська Л.В. Удосконалення методик обліку амортизації основних засобів – складова процесу входження України у міжнародне співробітництво // Формування ринкових відносин в Україні. – 2003. – № 12. – С. 87-94.
- 14.Демченко Т.А. Визнання та характеристика активів у різних системах обліку // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2005. - № 12. – С. 157-163.
- 15.Демченко Т.А. Дослідження основних концепцій оцінки активів // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2006. – № 3. – С. 97-103.
- 16.Демченко Т.А. Моделювання вартості активів підприємства // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2006. – № 4. – С. 31-37.
- 17.Демченко Т.А. Оборотні активи та їх відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності // Актуальні проблеми економіки (укр.). – 2007. – № 9. – С. 179-185.
- 18.Джангирова М.Э. Выбор метода оценки активов при формировании показателей финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2003. – № 8 (56). – С.20-24.
- 19.Джога Р.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник.- К.: КНЕУ, 2001. – 250 с.
- 20.Дроздова Т. Надходження основних засобів на підприємство: бухгалтерський та податковий облік // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 8-20.
- 21.Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкощі обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 41-46.
- 22.Жминько С.И., Кударенко В. А. Оценка материально-производственных запасов организации // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 6. – С. 26-30.

- 23.Замазій С. Облікова політика в бюджетних установах //Податки та бухгалтерський облік. – 2005. – № 100. – с. 29, 36-39, 42-43.
- 24.Карев В. Расчет амортизации // Бухгалтерський учет и аудит. – 2001. – № 11. – С. 23-38.
- 25.Козак В.Г. Економічна сутність способів і видів оцінок у бухгалтерському обліку: їх мета і функції // Економіка АПК. – 2007. – № 2. – С. 115-122.
- 26.Коротка Ю.М. Раціоналізація облікової політики щодо вартості активів у системі фінансового менеджменту // Проблеми і перспективи банківської системи України. Т. 8: Збірник наукових праць. – Суми: Мрія-1 ЛТД: УАБС, 2003. – 364 с.
- 27.Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів – необхідність здійснення процесів відтворення // Статистика України. – 2003. – № 1. – С. 73-75.
- 28.Кошкина М.В. Особенности формирования балансовой стоимости основных средств в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации России. – 2003. – № 4 // www.dis.ru/nko/arhiv/2003/4/4.html.
- 29.Кукурин Д. Оценка активов организации // Финансы. – 2003. – № 3. – С.24-31.
- 30.Кушина О. Переоцінка необоротних активів чи зменшення їх корисності? Це як подивитися... // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 12. – С. 58-66.
- 31.Лесняк В.О. Порядок обліку переоцінки основних засобів // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 9. – С.3-5.
- 32.Ловінська Л.Г. Сутність оцінки в системі бухгалтерського обліку // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 108-117.
- 33.Мачулка О. Облік операцій з поліпшення основних засобів на підприємства державного сектора економіки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 28-31.
- 34.Назаренко І. Документальне оформлення операцій з обліку основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 54-55.

35. Нестеренко Т.Г. Реформирования бюджетного учета Российской Федерации // Бюджет. – 2004. – № 11 // www.roskazna.ru/pubs_15.html.
36. Об оценочной деятельности в российской Федерации: Федеральный Закон от 29.07.98 г. № 135-ФЗ // www.labrate.ru.
37. Об утверждении Инструкции по бюджетному учету: Приказ Министерства финансов российской федерации № 25н от 10.02.2006 г. // <http://www.kodeks-luks.ru>.
38. О порядке проведения переоценки: Письмо Минфина РФ от 08.02.2007 № 02-14-07/274 // www.consultant.ru.
39. Основні засоби: П(С)БО 7, затверджений наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92 // www.rada.gov.ua.
40. Павлюк І. Бухгалтерський облік зменшення та відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 19-24.
41. Павлюк І. Бухгалтерский учет переоценки основных средств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С. 7-10.
42. Петров М.И. Учет основных средств как средство обеспечения сохранности и безопасности имущества организации // Управление персоналом (рус.). – 2006. – № 1. – С. 67-145.
43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // www.rada.gov.ua.
44. Про затвердження Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ: Наказ ДКУ № 64 від 17.07.2000 р. // www.rada.gov.ua.
45. Про затвердження Інструкції про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ (зі змінами та доповненнями): Наказ ДКУ № 61 від 10.07.2000 р. // www.rada.gov.ua.

46. Про затвердження Інструкції про порядок відображення в обліку бюджетних установ операцій з централізованого постачання матеріальних цінностей: Наказ ДКУ від 16.12.2002 р. № 232 // www.rada.gov.ua.
47. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 19 січня 2002 р. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 49-58.
48. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ ДУ ДКУ № 114 від 10.12.1999 р. // www.rada.gov.ua.
49. Про затвердження переліку груп власних надходжень бюджетних установ, вимог щодо утворення та напрямків використання: Постанова КМУ від 17.05.2002 р. № 659 // www.rada.gov.ua.
50. Про затвердження положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 N 88 // www.rada.gov.ua.
51. Про затвердження Типової інструкції про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ (зі змінами та доповненнями): Наказ Державного казначейства України від 10.08.2001 р. № 142/181 // www.rada.gov.ua.
52. Про затвердження типових форм з обліку і списання основних засобів, які належать установам і організаціям, що утримуються за рахунок державного або місцевого бюджетів і інструкції з їхнього складання: Наказ ДКУ і Державного комітету статистики України № 125/70 від 02.12.97 р. // www.rada.gov.ua.
53. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 1. – С. 64-68.

54. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР // www.rada.gov.ua.
55. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 року № 2658-III // www.rada.gov.ua
56. Риндя А. Відгуки переоцінок // Збірник систематизованого законодавства. – 2007. – № 12. – С. 78-83.
57. Рябінкіна Т.С. Уніфікація бухгалтерського обліку в бюджетних установах // www.confcontact.com/apl/3_Ryabinkina.htm.
58. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.
59. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 244 с.
60. Сивец С. Баширова Л. Переоценка основных средств на предприятиях Украины: возможности, перспективы, проблемы // www.binfo.zip.ua/articles/10.shtml.
61. Сивец С. Переоценка основных средств в Украине: мифы и действительность // www.binfo.zip.ua/articles/18.shtml.
62. Сушко Н.І. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 25-31.
63. Ткаченко І.Т. Звітність бюджетних організацій: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 216 с.
64. Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 11-18.
65. Тимошенко Ю. М. Методи оцінки вартості активів у сучасному фінансовому менеджменті // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Т. 14: Збірник наукових праць: Наукове видання. – Суми: УАБС НБУ, 2005. – 267 с.

66. Тришин В.Н. Что есть отчет об оценке основных средств предприятия // Московский оценщик. – 2005. – № 6(37). – С. 11-21 // www.trishin.ru/st2005.html.
67. Тришин В.Н, Шатров М.Н, Тришин А.В задачи оценки ОС и методы их решения в системе ASIS // Бухгалтер и комп'ютер. – 2008. – № 12. – С. 35-47.
68. Хлипальская В. Значение оценки стоимости в учете запасов товарно-материальных ценностей на предприятии // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – № 3. – С. 25-31.
69. Чумаченко Н. Амортизационные отчисления – существенный источник финансирования инвестиция предприятий // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 8. – С. 6-8.
70. Ямборко Г. Бухгалтерська амортизація основних засобів: обираємо метод та обліковуємо // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 21-26.

Додаток А

Таблиця А.1 – Застосування справедливої вартості у національних П(С)БО

Мета застосування справедливої вартості	П(С)БО
1	2
Визначення первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів, нематеріальних активів і запасів	П(С)БО 7, п.10 П(С)БО 8, п.13 П(С)БО 9, п.12
Зазначення первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів і запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства	П(С)БО 7, п.10 П(С)БО 8, п.14 П(С)БО 9, п.13
Визначення первісної вартості об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, зобов'язання за які визначені загальною сумою	П(С)БО 7, п.9 П(С)БО 8, п.16
Визначення первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів і запасів, отриманих в обмін на подібні та неподібні активи	П(С)БО 7, п.12,13 П(С)БО 8, п.12 П(С)БО 9, п.13
Визначення переоціненої вартості основних засобів і нематеріальних активів	П(С)БО 7, п.16-17 П(С)БО 8, п.21
Визначення собівартості фінансових інвестицій, придбаних шляхом обміну на інші активи або цінні папери власної емісії	П(С)БО 12, п. 5,6
Оцінка об'єкта фінансової оренди в бухгалтерському обліку орендаря на початок строку оренди	П(С)БО 14, п.5
Визначення покупцем справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань	П(С)БО 19, п. 7-9 Додаток до П(С)БО 19
Розподіл вартості негативного гудвілу	П(С)БО 19, п.13
Визначення первісної вартості (фактичної собівартості) фінансових інструментів	П(С)БО 13, п.29
Визначення балансової вартості фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю на кожну наступну визнання дату балансу	П(С)БО 13, п.30,31 П(С)БО 12, п. 8
Визначення дебіторської заборгованості за нарахованими доходами (процентами) у разі відстрочення платежу за продукцію	П(С)БО 10, п. 6
Визначення первісної вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції	П(С)БО 30, п.8-10, 12
Визначення чистої вартості реалізації активу	П(С)БО 28, п. 9-10

Додаток Б

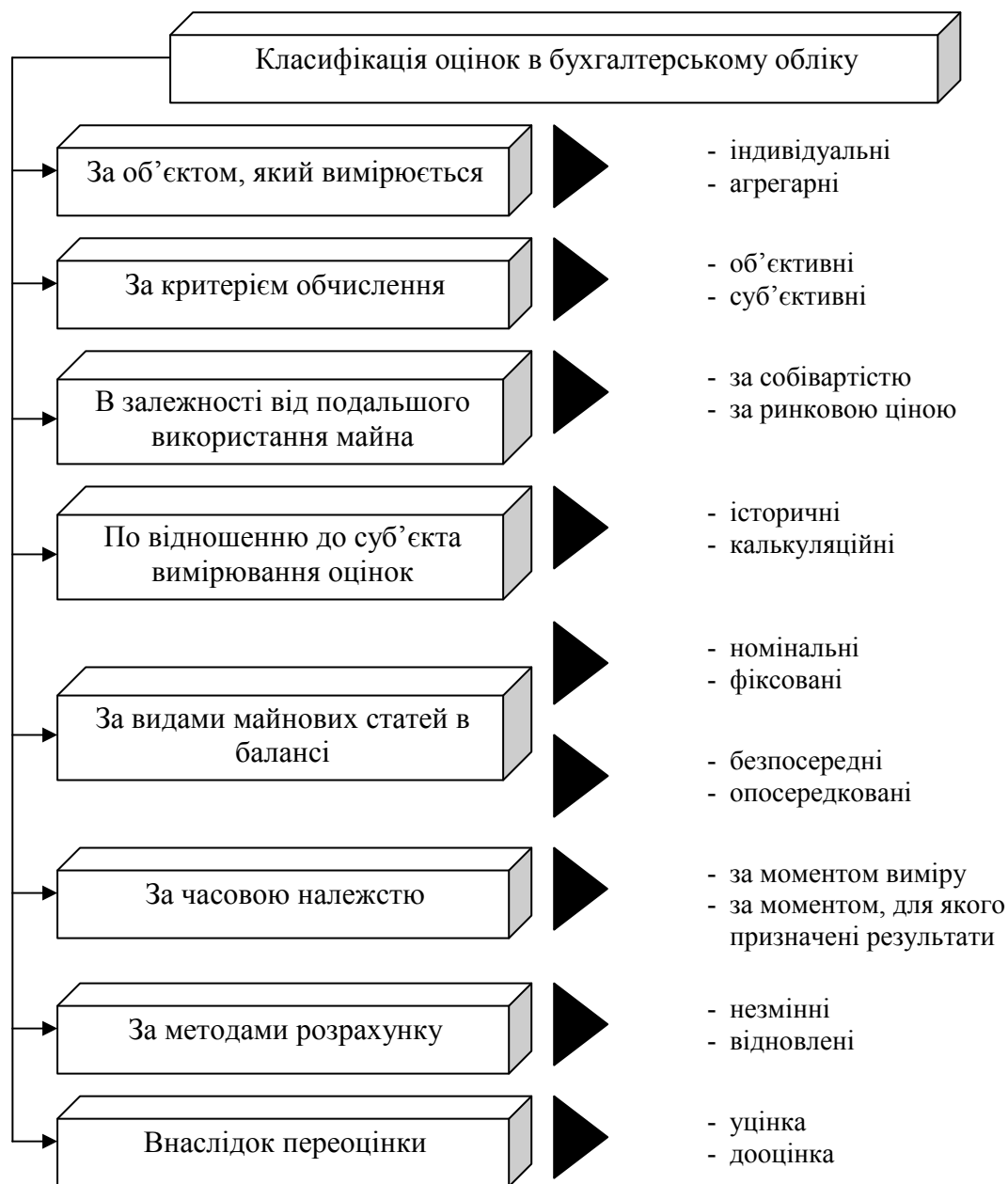


Рисунок Б.1 – Класифікація оцінок в бухгалтерському обліку

Додаток В



Рисунок В.1 – Схема взаємозв'язку та структура МУ СДЦ «Щукинец»

Додаток Г

Таблиця Г.1 – показники бюджетної діяльності МУ СДЦ «Щукинец

тис. руб.

№ з/п	Назва показника	Період				2008 рік
		2007 рік				
		1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	1 квартал
1	Доходи, руб.	1537,87	1585,99	1680,35	1752,59	1837,70
2	Витрати, руб	1538,98	1585,79	1678,98	1752,16	1837,69
	у тому числі:					
	заробітна плата	645,75	652,77	689,53	686,08	765,76
	частка у витратах, %	41,96	41,16	41,07	39,16	41,67
	нарахування на зарплату	166,55	177,55	182,35	171,93	173,79
	частка у витратах, %	10,82	11,20	10,86	9,81	9,46
	придбані послуги (у т.ч):	658,90	670,63	644,58	768,09	762,42
3	послуги зв'язку	6,57	4,57	8,77	8,50	8,69
	частка у витратах, %	0,43	0,29	0,52	0,49	0,47
	транспортні послуги	2,36	2,43	2,28	2,65	2,46
	частка у витратах, %	0,15	0,15	0,14	0,15	0,13
	комунальні послуги	13,57	12,66	11,55	12,87	15,58
	частка у витратах, %	0,88	0,80	0,69	0,73	0,85
	по утриманню майна	373,44	374,08	375,41	478,78	481,35
	частка у витратах, %	24,27	23,59	22,36	27,33	26,19
4	інші послуги	262,97	276,89	246,58	265,29	254,36
	частка у витратах, %	17,09	17,46	14,69	15,14	13,84
	амортизація ОЗ	45,19	53,25	77,90	100,41	115,67
	частка у витратах, %	2,94	3,36	4,64	5,73	6,29
	витрачання мат. запасів	18,85	19,00	17,98	19,84	17,48
	частка у витратах, %	1,23	1,20	1,07	1,13	0,95
	Інші витрати	3,74	12,59	66,64	5,81	2,57
частка у витратах, %	0,24	0,79	3,97	0,33	0,14	
5	Фінансовий результат, руб	-1,11	0,20	1,37	0,43	0,01

Додаток Д

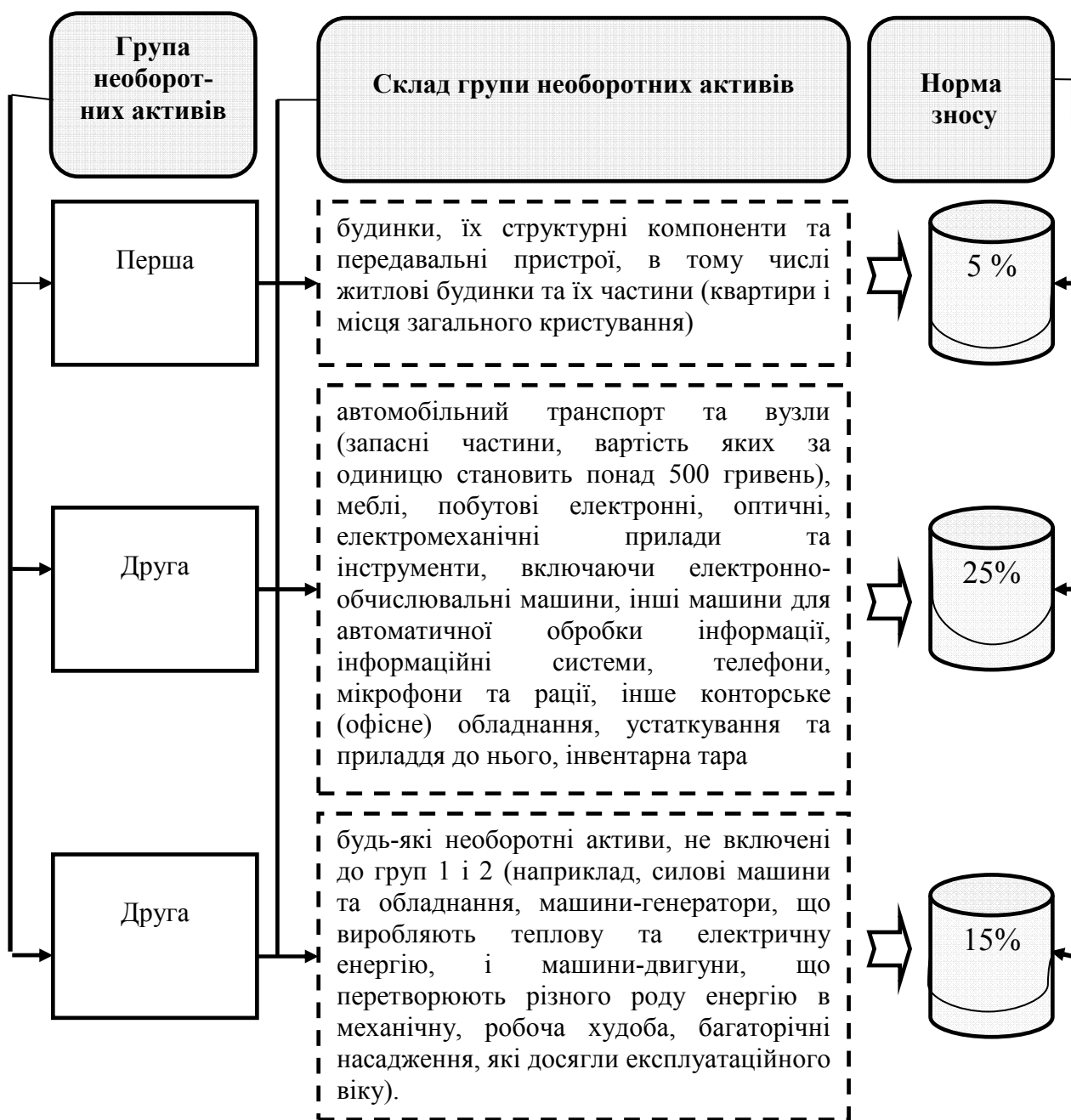


Рисунок Д.1 – Розподіл основних засобів на групи з метою нарахування зносу в Україні

Додаток Е

Витяг

із Наказу про облікову політику Недригайлівської райдержадміністрації в частині обліку основних засобів

Розділ 2. Методика обліку.

1. Встановити межу істотності в розмірі 10%.

2. Використовувати в установі наступну методику бухгалтерського обліку:

2.1 До основних засобів відносити матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує 1 рік, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом.

2.1.1 Обліковою одиницею бухгалтерського обліку основних засобів вважати об'єкт основних засобів.

2.1.2 Фактичні витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, включати до витрат загального фонду муніципального бюджету установи.

2.2 Амортизацію на об'єкти основних засобів нараховується щомісячно, починаючи з наступного місяця після введення до експлуатації.

3.1 Амортизацію на основні засоби, які використовуються в основній діяльності установи нараховувати за прямолінійним методом, а на основні засоби, які використовуються при наданні платних послуг – за методом зменшення залишкової вартості.

2.3.2 Сума нарахованого зносу з кожного об'єкта основних засобів не може перевищувати 100 відсотків його первісної вартості.

2.4 Первинні документи для обліку основних засобів заповнюються згідно Інструкції зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок

державного чи місцевого бюджетів, затвердженої наказом Державного Казначейства РФ від 02.09.2004 року № 5647.

2.6 Облік основних засобів ведеться в рублях з копійками.

2.7 Безоплатно отримані основні засоби приймаються комісією, створеною окремим наказом керівника установи.

2.8 Для організації обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюється восьмизначний інвентарний номер.

2.9 Присвоєні об'єктам основних засобів інвентарні та номенклатурні номери зберігаються за ними на весь період їх перебування в установі. номери об'єктів, що вибули чи ліквідовані, не присвоюються іншим об'єктам, що надійшли протягом трьох років.

2.10 Аналітичний облік основних засобів ведеться в бухгалтерії на інвентарних картках обліку основних засобів у бюджетних установах – ф. ОЗ-6 (бюджет).

2.11 За місцем зберігання всі основні засоби мають перебувати на відповідальному зберіганні у матеріально відповідальній особі.

Дані обліку об'єктів основних засобів у матеріально відповідальній особі мають відповідати даним обліку бухгалтерії.

У меморіальному ордері № 9 відображаються вибуття і переміщення основних засобів на підприємстві.

Інвентаризація основних засобів проводиться раз на рік перед складанням річної фінансової звітності станом на 1 листопада.

Додаток Л

Додаток до акту приймання-передачі основних засобів № 123 від «31» березня 2007 року

Розрахунок первісної вартості основних засобів

Проектор Panasonic PR56478

(найменування об'єкта)

Види витрат	Джерела надходження об'єкта основних засобів					
	Створення господарським способом	Придбання за грошові кошти		Безоплатне отримання		
		загального фонду	спеціального фонду	від установи вищого рівня	від юридичної фіз. особи	
1. Вартість придбання об'єкта основних засобів за документами постачальника	x	-	-	x	x	
2. Сума фактичних витрат, пов'язаних з виготовленням об'єкта господарським способом		x	x	x	x	
3. Залишкова вартість об'єкта _____	-	-	-	8624,20	-	
4. Сума зносу переданого об'єкта	x	x	x	1936,05	x	
5. Теперішня ринкова (справедлива) вартість об'єкта	-	-	-	-	-	
6. Сума витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів	-	-	-	356,00	-	
7. Сума ввізного мита	-	-	-	-	-	
8. Сплачені суми реєстраційних зборів, державного мита або аналогічних платежів	-	-	-	-	-	
9. Витрати зі страхування ризику доставки основних засобів	-	-	-	43,00	-	
10. Інші витрати, пов'язані з доведенням об'єкта до робочого стану: а) _____ б) _____ в) _____	-	-	-	-	-	
Всього (без урахування суми непрямих податків)	-	-	-	10959,25		
Сума ПДВ, інших непрямих податків, які пов'язані з надходженням об'єкта	-	-	-	x	x	
Всього (з урахування суми непрямих податків)	-	-	-	10959,25	-	

Розрахунок склав Голов. бух Іваніченко Г.П.

Розрахунок перевірів Директор Чередниченко Н.Б.

«31» березня 2007 р.