

## ЩОДО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

### ACCOUNTING OF FIXED ASSETS OF BUDGET INSTITUTIONS: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки пов'язаний з кардинальними змінами в структурі та формах власності, а також в організації та управлінні. Це зумовлює необхідність вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. У статті розглянуто аспекти обліку основних засобів бюджетних установ. Досліджені статистичні аспекти обліку основних засобів для державних установ. Проаналізовано основні шляхи оцінки основних засобів. Дослідження теоретичних положень та діючої практики організації обліку основних засобів в умовах трансформації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів дали змогу визначити проблеми, що гальмують процес управління та знижують ефективність використання основних засобів.

**Ключові слова:** основні засоби, вартість, бюджет, облік, контроль.

Современный этап развития отечественной экономики связан с кардинальными изменениями в структуре и формах собственности, а также в организации и управлении. Это вызывает необходимость совершенствования системы учетной информации, необходимой для принятия управленческих решений. В статье рассмотрены аспекты учета основных средств бюджетных учреждений. Исследованы статистические аспекты учета основных средств для

государственных учреждений. Проанализированы основные пути оценки основных средств. Исследования теоретических положений и действующей практики организации учета основных средств в условиях трансформации бухгалтерского учета с международными стандартами позволили определить проблемы, которые тормозят процесс управления и снижают эффективность использования основных средств.

**Ключевые слова:** основные средства, стоимость, бюджет, учет, контроль.

The current stage of development of the domestic economy is associated with fundamental changes in the structure and forms of ownership, as well as in the organization and management. It necessitates the improvement of the accounting information system necessary for making managerial decisions. The article deals with the aspects of the accounting of fixed assets of budgetary institutions. The statistical aspects of the accounting of fixed assets for state institutions are researched. The main ways of valuation of fixed assets are analyzed. The theoretical positions and the current practice of accounting for fixed assets in terms of transformation of accounting to international standards allow to identify the problems hindering the management and reduce the effectiveness of fixed assets.

**Key words:** fixed assets, cost, budget, accounting, control.

УДК 657.221:657.222

**Гончар В.П.**

к.е.н., доцент кафедри економічного контролю та аудиту  
Сумський національний аграрний університет

**Чеховський В.Р.**

магістрант за спеціальністю  
«Облік і оподаткування»  
Сумський національний аграрний університет

**Постановка проблеми.** Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні є складним заходом, орієнтованим на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Трансформація обліку здійснюється в межах реалізації стратегічного курсу нашої держави на інтеграцію до світового економічного простору, що передбачає адаптацію законодавства України до європейського рівня.

Діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов. Вони є одним із найважливіших елементів продуктивних сил, визначають їхній рівень. Їхній склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність підприємства. Отже, роль і значення засобів праці та значна їх частка в загальній вартості активів і визначають основний зміст категорії «основні засоби».

До основних засобів відносяться матеріальні активи, які використовуються бюджетною установою багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року. До основних засобів належать засоби виробництва, пред-

ставлені засобами праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігають при цьому свою натурально-речову форму і фізичні властивості протягом низки циклів виробництва, а втілену в них вартість переносять на вироблений продукт по частинах мірою зношеності в розмірі зносу (амортизації).

Є проблеми щодо визначення сутності основних засобів, методики їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку, відсутності сталої визначеності складу основних засобів. Поряд із розкриттям сутності та методики обліку основних засобів особливої актуальності набувають дослідження проблеми нарахування амортизації, розвитку та вдосконалення загалом системи амортизації, уточнення її ролі у відтворювальному процесі, а також фінансового контролю ефективності використання основних засобів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних засад і методичних підходів до вирішення проблем оцінки, обліку, аналізу, аудиту основних засобів зробили М.Т. Білуха, О.М. Голованов, Л.І. Гомберг, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, М.Г. Михайлов,

М.Ф. Огічук, В.Ф. Палій, О.В. Пасько, В.В. Сопко, Л.К. Сук.

**Постановка завдання.** Нас цікавлять основні засоби, які у бухгалтерському обліку бюджетних установ обліковуються на субрахунок 1015 «Транспортні засоби», тобто всі види засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості. У бухгалтерському обліку бюджетних установ основні засоби обліковуються за видами в натуральних одиницях вимірювання, а загальний обсяг основних засобів через їх безпосередню непорівнянність визначається у вартісному виразі. Вартісна оцінка основних засобів дає змогу визначати та аналізувати тільки їх загальний розмір та структуру за окремими видами і групами, суму зносу (амортизації) тощо.

Викладення основного матеріалу дослідження. Основні засоби на балансі установи обліковуються за цінами відповідних років, які відображають фактичні витрати на їх придбання (виробництво) або введення в дію. Оскільки основні засоби функціонують тривалий час, то в кожний поточний момент часу використовуються засоби, які надійшли в різний час і з різною вартістю. Знос цих засобів також може бути неоднаковим, що створює незіставність в оцінці.

Поступово по мірі повного зносу основні засоби вибувають і замінюються новими, які надходять за іншими цінами. Протягом періоду експлуатації можуть проводитися поточні і капітальні ремонти та модернізація основних засобів, що частково відшкодовує втрату їхньої вартості. Все це викли-

кає необхідність застосування кількох способів оцінки основних засобів [8, с. 48].

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс установи, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів [5].

У сучасній практиці бухгалтерського і статистичного обліку застосовуються такі способи оцінки основних засобів (рис. 1):

- за повною первісною вартістю;
- за залишковою вартістю;
- за повною відновлювальною вартістю;
- за відновлювальною вартістю з відрахуванням зносу [9, с. 181].

Основні засоби обліковуються за первісною вартістю їх придбання (виробництва) або введення в дію. Це досить істотні недоліки, адже насамперед не передбачаються наступні зміни цін на засоби. Однакові засоби, придбані в різний час, отримують різну оцінку, що негативно відображається в небюджетних установах на амортизаційних відрахуваннях і собівартості продукції, а

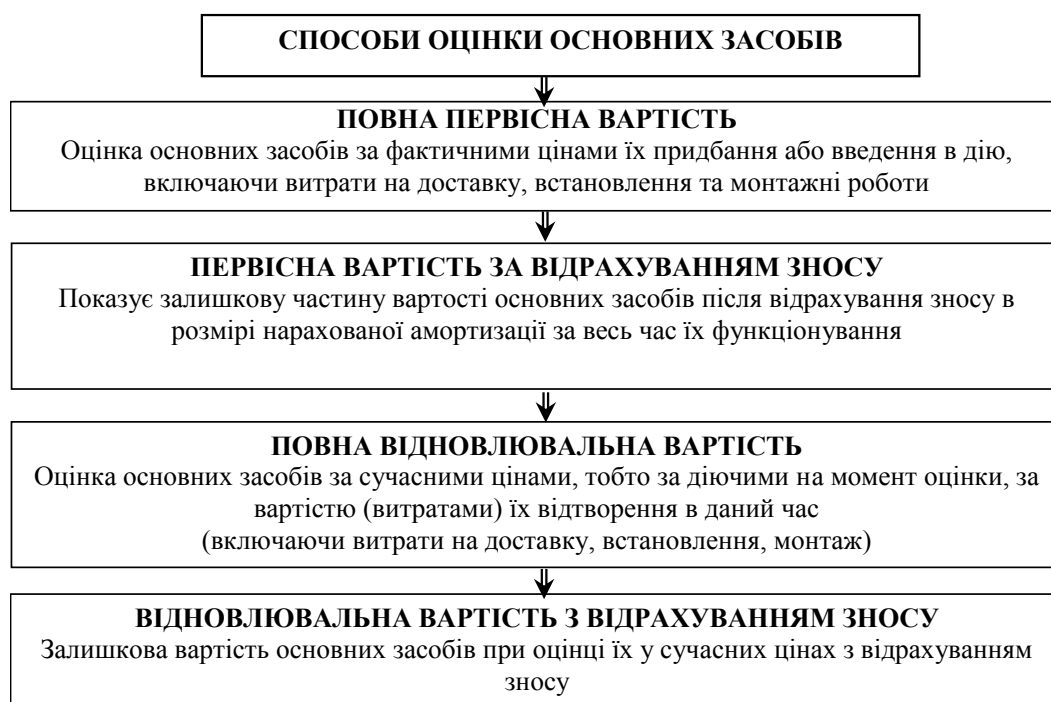


Рис. 1. Способи оцінки основних засобів

в бюджетних – в тому числі і на плануванні основних засобів, вивченні динаміки, зіставленні однакових засобів між собою тощо. Вказані недоліки можна подолати, уточнюючи вартість основних засобів – встановлюючи їхню вартість за сучасними цінами (в сучасних умовах їх виробництва) на основі суцільної інвентаризації та переоцінки основних засобів, і статистичні органи періодично проводять переоцінку основних засобів усіх галузей народного господарства [7, с. 128].

У процесі експлуатації через тривалість експлуатації основні засоби необхідно ремонтувати та модернізувати. Ремонтні роботи належать до найбільш поширених робіт із підтримання об'єктів основних засобів у робочому стані [1, с. 12].

Під час ремонту основних засобів виконуються роботи із заміни зношених деталей і базових вузлів, усунення дрібних дефектів і неполадок. Проте на практиці розмежувати заходи, спрямовані на поліпшення основних засобів, проведення яких приведе до збільшення майбутніх економічних вигод від використання, і заходи, спрямовані на підтримання основних засобів в робочому стані та отримання в майбутньому очікуваних економічних вигод, досить складно. Крім того, всі витрати на ремонт і модернізацію основних засобів відображаються у складі фактичних видатків бюджетної установи за кодами економічної класифікації.

Досить значною проблемою в бюджетних установах залишається контроль за витратами на поточний і капітальний ремонт основних засобів, оскільки витрати на проведення ремонтів, зокрема заміни запчастин, не відносяться на збільшення вартості основних засобів, а списуються на фактичні витрати за відповідними КЕКВ.

Ремонт може виконуватися власними силами або підрядним способом. Незалежно від способу проведення поточного ремонту заздалегідь складається дефектний акт, у якому відображаються види ремонтних робіт, а на підставі цього акта – локальний кошторис на виконання вказаних робіт з урахуванням чинних норм.

Слід зазначити, що за ремонтні роботи, виконані працівниками установи, виплачується і заробітна плата за рахунок фонду оплати праці.

Отже, загалом установа постійно несе певні витрати на поточні і капітальні ремонти основних засобів, які списуються на фактичні витрати, а керівнику і бухгалтеру практично неможливо в динаміці і накопичувальним підсумком відстежувати собівартість утримання кожного окремого основного засобу, що відкриває один із можливих шляхів зловживання. Один автомобіль, наприклад, може працювати певний період практично без ремонту, а на інший «безперервним потоком» «витрачаються» запчастини плюс заробітна плата майстру, що значно може перевищувати віддачу такого основного засобу [6, с. 188].

На практиці запропонована до формування «Інвентарна картка обліку основних засобів» (форма № ОЗ-6 (для бюджетних установ). Зокрема, на зворотній стороні розділи «Добудування, доукомплектування, модернізація, індексація» та «Ремонт (бухгалтерський облік)» запропоновано розширити інформацією щодо використання основних засобів. Необхідно додати розділ «Використання, виконано робіт (статистичний облік)» (рис. 2).

На практиці ця облікова інформація дозволить проводити аналіз «затратної» та «дохідної» частини використання основних засобів [9, с. 182].

Ще одним актуальним питанням є те, що в бухгалтерських виданнях можемо аналізувати різні думки щодо складу та функціональної ролі основних не виробничих фондів. Деякі економісти вказують на те, що основні засоби, які підлягають амортизації, є виробничими, а об'єкти, за якими амортизація не нараховується, – не виробничими. Але такий висновок вбачається некоректним, тому що не всі виробничі фонди підлягають амортизації для податкових цілей [4, с. 189]. Так, наприклад, на безкоштовно отримані об'єкти, серед яких можуть бути виробничі, амортизація не нараховується. Таким чином, основні не виробничі фонди – поняття більш вузьке, ніж фонди, що підлягають амортизації.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підтверджено, що суттєво змінився підхід до змін в обліковій політиці. Якщо до прийняття Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність підприємства могли щорічно вносити зміни в методику обліку, то нині згідно з принципом послідовності

Реконструкція (модернізація)			Капітальний ремонт			Використання (виконано робіт)			
Бухгалтерський облік						Статистичний облік			
Дата	Аналітична інформація	Сума	Дата	Аналітична інформація	Сума	Період	Аналітична інформація	Одиниця виміру	Обсяги

**Рис. 2. Зворотна частина форми № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (бюджет)**

обрані методи обліку повинні застосовуватися з року в рік. Стосовно обліку основних засобів дотримання цього принципу передбачає вибір та застосування обґрунтованих методів обчислення амортизації відповідно до особливостей експлуатації окремих об'єктів. Методи можуть бути переглянуті лише у разі суттєвої зміни умов використання основних засобів, встановлення вартісного критерію віднесення активів до малоцінних необоротних матеріальних активів, які входять до складу основних засобів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти / В. Бабіч // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 8. С. 10–13.
2. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова / За ред. проф. М.Г. Михайлова. К.: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.
3. Кафка С.М. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів / С.М. Кафка, О.С. Степанюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 225–234.
4. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. 2013. Вип. 2. С. 188–194.
5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України 31.12.2013 р. № 1203. URL: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/plan-rahunkiv/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektorii/>
6. Ткаль Я.С. Вдосконалення інформаційного забезпечення обліку окремих об'єктів основних засобів підприємств / Я.С. Ткаль // Вісник Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2014. Том 15. № 2. С. 187–191.
7. Ткаль Я.С. Визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку / Я.С. Ткаль // Вісник Сумського національного аграрного університету: Серія «Фінанси і кредит». 2006. – № 2 (21). С. 128–131.
8. Руденко М.В. Проблемні аспекти впровадження систем управління на підприємствах України / М.В. Руденко // Вісник Запорізького національного університету: Зб. наук. праць. Економічні науки. 2015. № 2 (26). С. 47–54.
9. Янчук Г.В., Янчук В.І. Статистичні аспекти обліку основних засобів бюджетних установ / Г.В. Янчук, В.І. Янчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: фінанси і кредит. № 2 (23), 2007. С. 180–183.
10. Яременко Л.М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів / Л.М. Яременко // Економічний вісник університету. Збірник наукових праць вчених та аспірантів Київського національного університету економіки і торгівлі. 2015. № 27. С. 15–27.

#### REFERENCES:

1. Babich V. (2012) Vytraty na remont ta polipshennia osnovnykh zasobiv: oblikovyi i podatkovyi aspekty [Expenses for repair and improvement of fixed assets: accounting and tax aspects]. Accounting and audit, no. 8, pp. 10–13.
2. Mykhailov M.H., Telehun M.I., Slavkova O.P. (2011) Bukhhalterskyi oblik u biudzhethnykh ustanovakh [Accounting in budgetary institutions]. Kiev: Center for Educational Literature. (in Ukrainian).
3. Kafka S.M. (2014) Metodychni pidkhody do obliku operatsii z nadkhodzhennia neoborotnykh aktyviv [Methodical approaches to accounting for non-current assets]. Bulletin of the Lviv Polytechnic National University, vol. Management and Entrepreneurship in Ukraine: Stages of Development and Development Issues, no. 797, pp. 225–234.
4. Luchko M. (2013) Skladni pytannia v obliku osnovnykh zasobiv [Complex issues in the accounting of fixed assets]. Socio-economic problems and the state, vol. 2, pp. 188–194.
5. Plan rakhunkiv bukhhalterskoho obliku v derzhavnomu sektori (2013) [Chart of Accounts in the public sector]. – Available at: <https://buhgalter.com.ua/dovidnik/plan-rahunkiv/plan-rahunkiv-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektorii/>
6. Tkal Y.S. (2014) Vdoskonalennia informatsiinoho zabezpechennia obliku okremykh obiektiv osnovnykh zasobiv pidpriemstv [Improvement of information support for accounting of individual objects of fixed assets of enterprises]. Bulletin of Ternopil National Economic University "Economic Thought", vol. 15, no. 2, pp. 187–191.
7. Tkal Y.S. (2006) Vyznannia osnovnykh zasobiv u bukhhalterskomu ta podatkovomu obliku [Recognition of fixed assets in accounting and tax accounting]. Bulletin of the Sумы National Agrarian University, vol. Finance and Credit, no. 2 (21), pp. 128–131.
8. Rudenko M.V. Problemni aspekty vprovadzhennia system upravlinnia na pidpriemstvakh Ukrainy [Problematic aspects of implementation of control systems at Ukrainian enterprises]. Bulletin of the Zaporizhzhya National University, vol. Economic sciences, no. 2 (26), pp. 47–54.
9. Yanchuk H.V., Yanchuk V.I. (2007) Statystychni aspekty obliku osnovnykh zasobiv biudzhethnykh ustanov [Statistical aspects of the accounting of fixed assets of budgetary institutions]. Bulletin of Sумы National Agrarian University, vol. Finance and Credit, no. 2 (23), pp. 180–183.
10. Yaremenko L.M. (2015) Teoretychni pidkhody do sutnosti ta klasyfikatsii osnovnykh zasobiv [Theoretical approaches to the nature and classification of fixed assets]. Collection of scientific works of scientists and post-graduate students of Kyiv National University of Economics and Trade, no. 27, pp. 15–27.

**Gonchar V.P.**Candidate of Economic Sciences,  
Associate Professor of the Economic Control  
and Audit Department  
Sumy National Agrarian University**Chekhovsky V.R.**Student  
Sumy National Agrarian University**ACCOUNTING OF FIXED ASSETS OF BUDGET INSTITUTIONS:  
THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS**

The article deals with the aspects of the accounting of fixed assets of budgetary institutions. The statistical aspects of the accounting of fixed assets for state institutions are researched. The main ways of valuation of fixed assets are analyzed. The current stage of development of the domestic economy is associated with fundamental changes in the structure and forms of ownership, as well as in the organization and management. It necessitates the improvement of the accounting information system necessary for making managerial decisions. The theoretical positions and the current practice of accounting for fixed assets in terms of transformation of accounting to international standards allow to identify the problems hindering the management and reduce the effectiveness of fixed assets.

Fixed assets are accounted for by types in physical units of measurement, and the total volume of fixed assets due to their direct inequality is determined in terms of value in the accounting of budgetary institutions. Cost estimation of fixed assets makes it possible to determine and analyze only their total size and structure by individual types and groups, the amount of depreciation.

In practice, the Inventory of fixed assets accounting for budgetary institutions was proposed. In particular, on the reverse side, the sections "Completion, pre-equipment, modernization, indexation" and "Repair (accounting)" were proposed to expand the information regarding use of fixed assets. It is necessary to add the section "Use, performed work (statistical account)." In practice, this accounting information will allow analysis of the "cost" and "revenue" part of the using of fixed assets.

It is confirmed that the approach to changes in the accounting policy has changed significantly. If prior to the adoption of the Accounting and Financial Reporting Act, enterprises could change the accounting methodology annually, then according to the principle of consistency, the chosen accounting methods should be applied from year to year. Regarding the accounting of the main means of observance of this principle provides: the choice and application of reasonable methods of calculating depreciation in accordance with the peculiarities of the operation of individual objects. The methods can only be reviewed if there is a significant change in the terms of using of fixed assets, the establishment of a cost criterion for assigning assets to low value non-current tangible assets that are part of fixed assets.