

УДК 657.421.1

Ліщинський Микола Михайлович,
викладач кафедри обліку та аудиту
Івано-Франківського університету права
Імені Короля Данила Галицького



ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

У статті розкрито економічну сутність первісної вартості необоротних активів в бюджетних установах. Проаналізовано необхідність правильності визначення оцінки необоротних активів в бюджетних установах, через призму всіх прямих фактично понесених витрат на придбання, спорудження та виготовлення.

Ключові слова: *первісна вартість, необоротні активи, вартісна оцінка, транспортні витрати, видатки.*

Постановка проблеми. Необоротні активи є невід’ємною складовою провадження будь якої діяльності, займають велику питому частку в активах і однією із найбільш затратних статей кошторису. Тому пріоритетним завданням є: дослідження сучасного стану бухгалтерського обліку необоротних активів в бюджетних установах, обґрунтування необхідності зміни організаційних і методологічних підходів та висвітлення рекомендацій, щодо напрямів удосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку необоротних активів бюджетних установ через свою необхідність і вартісну значущість є актуальним і завжди привертало до себе увагу багатьох науковців, серед них слід виділити: Р. Т. Джогу, Г. Г. Кірейцева, П. Й. Атамаса, Н. В. Дума, І. В. Мустеца, В. Ф. Палія, О. П. Гаценко, Л. В. Панкевича, С. В. Свірко, С.О. Шевченко, В. Б. Бойко, Н. А. Яковишина та інші.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей формування первісної вартості необоротних активів бюджетних установ при їх надходженні в процесі купівлі, створенні власними силами чи безоплатного отримання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним завданням бюджетних установ є забезпечення функцій держави та надання передбачених законодавством послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру передбачених кошторисом доходів і видатків. Тому для своєчасного і якісного виконання своїх обов’язків виникає необхідність у забезпеченості бюджетних установ засобами праці, які складають самостійний об’єкт бухгалтерського обліку – необоротні активи.

Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64 (далі – Інструкція № 64), необоротні активи бюджетних установ розподілено на три групи: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; нематеріальні активи. Відповідно облік цих груп необоротних активів та їх знос ведеться на рахунках класу 1 «Необоротні активи»: 10 «Основні засоби»; 11 «Інші необоротні матеріальні активи»; 12 «Нематеріальні активи»; 13 «Знос необоротних активів». Необоротні активи можуть



надійти внаслідок: будівництва нових об'єктів; придбання (за рахунок бюджетних або позабюджетних коштів); оприбуткування лишків, виявлених за результатами проведених інвентаризацій; безкоштовного отримання (у тому числі як гуманітарна допомога) [2].

Особливістю необоротних активів є багаторазове їх використання в процесі повсякденної діяльності, збереження початкового зовнішнього вигляду (форми) протягом тривалого періоду, який перевищує один рік. Під впливом зовнішніх умов вони зношуються і протягом нормативного терміну переносять свою первісну вартість на кінцевий результат діяльності установи, а з цього випливає, що від правильності формування первісної вартості, залежить кінцевий результат діяльності установи [5].

Достовірність оцінки їх вартості впливає на формування первісної вартості об'єктів необоротних матеріальних та нематеріальних активів.

Відповідно п. 1.5 Інструкції № 64, первісна вартість необоротних активів – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на придбання, спорудження та виготовлення [1, п. 1.5].

На підприємствах приватного сектору, у яких фінансовий облік регламентовано П(С)БО, і формування первісної вартості об'єктів необоротних активів складається з наступних витрат [3]:

- 1) суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- 2) реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт необоротних активів;
- 3) суми ввізного мита;
- 4) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- 5) витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- б) витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- 7) інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Особливостями придбання необоротних активів в бюджетних установах є не капітальні вкладення? а капітальні видатки, частина яких формує первісну вартість необоротних активів, а інша частина, ігноруючи економічну сутність визначення первісної вартості, але дотримуючись чинного законодавчого акта (Інструкція № 64), списуються на фактичні видатки бюджетної установи.

Відповідно, пункту 1.12 Інструкції № 64 витрати з наймання транспорту для перевезення необоротних активів не збільшують вартість придбаних необоротних активів, а відносяться на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків, в той час коли на приватних підприємствах, такий вид витрат включають до первісної вартості активів. Як наслідок вмотивовано збільшується валюта балансу, що є сприятливим показником для будь якої організації.

Розглянемо відображення в обліку операцій з придбання необоротних активів в бюджетних установах, з умовою придбання об'єкта обліку за попередньою оплатою (таблиця 1).

Аналізуючи дані таблиці 1 слід зазначити, що списання понесених витрат на транспортування необоротного активу, здійснюється на фактичні видатки бюджетної установи і не беруть участі у формуванні первісної вартості даного необоротного активу, тоді як на підприємствах приватного сектору це одна із складових, яка формує первісну

Таблиця 1
Відображення в обліку операцій з придбання необоротних активів в бюджетних установах

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<i>Придбання офісної техніки за попередньою оплатою</i>				
1	Перераховано за рахунок коштів загального фонду постачальнику за офісну техніку (в т.ч. ПДВ – 3 833,33)	364	321	23 000,00
2	Отримано офісну техніку від постачальника (вартість без ПДВ та копійок)	104	364	19 166,00
3	Відображено суму ПДВ (податковий кредит)	641	364	3 833,33
4	Одночасно відносимо вартість офісної техніки на збільшення фонду НА (сума без ПДВ)	801	401	19 166,00
5	Сплачено постачальнику за транспортні витрати	364	321	480,00
6	Списано на витрати установи вартість отриманих транспортних послуг	801	364	400,00
7	Відображено суму ПДВ з транспортних послуг	641	364	80,00
8	Списано суми копійок з придбаної офісної техніки	801	364	0,67

вартість об'єкта обліку.

Ще однією цікавою складовою наведеного прикладу є сума податкового кредиту, яка дозволяє зменшити суму заборгованості перед бюджетом. Однак якщо бюджетна установа не є платником податку на додану вартість, то такі витрати потрібно включати до первісної вартості які на даний час, також, як і транспортні витрати, не збільшують первісну вартість необоротних активів, а списується на фактичні видатки установи за кодами економічної класифікації видатків відповідно Інструкції № 64 [1, п. 1.13]. Таким чином в бухгалтерії бюджетної установи облік податку на додану вартість відображалася б наступними бухгалтерськими записами:

Дебет 801 «Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи»;
Кредит 364 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Як бачимо, в такому випадку сума податку на додану вартість безпосередньо списано на фактичні видатки бюджетної установи. Тоді, як на підприємствах приватного сектору сума податку на додану вартість яка не відшкодовується підприємству є підставою для включення таких витрат до первісної вартості.

Не врахування до первісної вартості витрат які понесені безпосередньо для придбання необоротних активів, суттєво занижують вартість самого підприємства, тому постає необхідність удосконалення нормативно-правових актів, які визначають організацію формування первісної вартості.



Проаналізувавши нормативні акти, які регламентують облік формування первісної вартості в бюджетних установах і на підприємствах приватного сектору, бачимо, що вони є різними і не суперечать один одному, тому що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку не поширюється на діяльність бюджетних установ і навпаки Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ не є основою ведення обліку необоротних активів підприємств не бюджетної сфери,

Отже, придбання ідентичного виду необоротних активів бюджетною установою і підприємством приватного сектору в один і той самий час, будуть надавати ідентичному об'єкту необоротних активів різну вартісну оцінку, яка буде суттєво відрізнятися, однак сума понесених витрат буде практично однаковою.

В такому випадку, вартість активів бюджетних установ суттєво занижена, що у разі реалізації чи у порядку приватизації, зумовить можливість одержання такої установи, за ціною нижчою ніж реальна ринкова, що тягне за собою сплати меншого податку і недофінансування державного бюджету, і головне, законним способом. Оскільки не буде вважатися незаконною приватизацією державного або комунального майна, бо таке формування вартості передбачене нормативним актом, а саме інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ.

Висновки. При формуванні первісної вартості необоротних активів пріоритетною проблемою є заниження їх вартості. Основною причиною такої проблеми є морально-застаріла інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ затвердженої наказом Державного казначейства України від 17.07.2000 № 64, яка не відповідає сучасним ринковим умовам господарювання.

Оскільки, держава регламентує ведення бухгалтерського обліку комерційних підприємств за допомогою П(С)БО, а в бюджетних установах Інструкцією, то повинен бути розроблений єдиний підхід при формуванні первісної вартості необоротних активів як комерційних, так і некомерційних підприємств та організацій різних форм власності.

Список використаних джерел

1. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ затверджена Наказом Державного казначейства України 17.07.2000 N64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0459>.
2. Олексій Сліпачук, головний спеціаліст «ДК». / Сліпачук О. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/3cid0691.html>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00&p=1302724046553028>.
5. Шевченко С. О. Особливості відображення в обліку операцій з необоротними активами бюджетних установ / С. О. Шевченко // Актуальні проблеми сучасної науки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/shevchenko-so-osoblivosti-vidobrazhennya-v-obliku-operatsiy-z-neoborotnimi-aktivami-byudzhethnih-ustanov-zakladiv-ohoroni-zdorovya/>.

**Лищинский М. М. Проблемы формирования первоначальной стоимости
необоротных активов в бюджетных учреждениях**

В статье раскрыта экономическая сущность первоначальной стоимости оборотных активов в бюджетных учреждениях. Проанализированы необходимость правильности определения оценки оборотных активов в бюджетных учреждениях через призму всех прямых фактически понесенных расходов на приобретение, сооружение и изготовление.

Ключевые слова: первоначальная стоимость, оборотные активы, стоимостная оценка, транспортные расходы, расходы.

**Lischinskij M. M. Problems of initial value of non-current assets in budgetary
institutions**

This article deals with the economic substance of the original value of fixed assets in the fiscal establishments. Analyzed the need for accuracy of the measurement of intangible assets in fiscal institutions in the light of all direct costs actually incurred for the acquisition, construction and manufacturing.

Key words: cost, fixed assets, valuation, travel cost expenditures.

