

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЇХ ОБЛІКУ

Необоротні активи є важливою складовою, що має виняткове значення при здійсненні діяльності бюджетними установами. У силу своєї вагомості вони вимагають відповідної належної організації обліку та контролю з метою забезпечення ефективності використання та збереження. Актуальність і значення обліку й контролю при цьому особливо підсилюється тим, що джерелом формування й відновлення необоротних активів виступають бюджетні кошти, характерною рисою яких в сучасних умовах є постійний їх дефіцит.

Слід зазначити, що питання методики та організації обліку й контролю необоротних активів висвітлюють автори: Ф.Ф.Бутинець, Є.П.Дедков, Р.Т.Джога, П.Т.Ворончук, В.Свірко, В.М.Матвеева та інші.

Проте дослідження економічної літератури, законодавчих і інструктивних документів (актів) та даних практики бюджетних установ свідчать, що на сьогоднішній день існує ряд невизначеностей теоретичного, методологічного і методичного характеру, які суттєво ускладнюють організацію обліку й контролю. Це стосується як теоретичних основ (класифікація та оцінка необоротних активів), так і системи документального забезпечення обліку. Окрім того, до сьогодні на теоретичному рівні не вирішені й інші проблеми, що пов'язані з сучасним станом розвитку економіки, який вимагає розробки нових теорій і методик визначення величини зносу основних засобів, порядку відображення операцій їх руху, відновлення, вибуття.

Згідно переважної більшості означень необоротні активи являють собою сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечуючи її функціонування, і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік [1:264].

До складу необоротних активів таким чином входять основні засоби, інші необоротні матеріальні активи і нематеріальні активи.

Як стверджують Р.Т.Джога, В.Свірко та Л.М.Сінельник, основні засоби являють собою необоротні активи, які мають матеріальну форму і вартість яких становить понад 500 грн. за одиницю (комплект) [1:266]. Однак більш вдалим, на наш погляд, є визначення основних засобів, яке подає П.Й.Атамас [2:264]: основні засоби бюджетної установи – це матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом. При цьому слід також зазначити, що відмінністю основних засобів бюджетних установ є те, що оскільки джерелом їх відновлення виступають грошові кошти, виділені з бюджетів різних рівнів у вигляді фінансування, то по них нараховують знос, а не амортизацію.

Як відомо, об'єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється установою (організацією).

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів. Такий підхід до визначення об'єкта обліку не є обов'язковим для бюджетних установ, але, на наш погляд, достатньо зручний при обліку основних засобів, що складаються з вузлів із різним строком використання.

Окремий облік різних блоків основних засобів дозволяє посилити контроль за їх рухом і звільняє бухгалтера від необхідності переоформляти первинні документи з комплектації основних засобів при заміні окремих частин об'єкта.

Прикладом обліку основних засобів за складовими частинами може бути облік комп'ютера. Складові комп'ютера: монітор, системний блок, клавіатура, принтер, як правило, мають різний строк використання.

Якщо при придбанні комп'ютера в супровідних документах усі перелічені вище частини будуть зазначені окремо, то в бухгалтерському обліку бюджетної установи доцільно вести окремий облік таких об'єктів. У цьому разі при заміні одного з об'єктів, наприклад системного блоку, досить відобразити рух одного цього об'єкта в бухгалтерському обліку.

Основні засоби, як складова необоротних активів, зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Під первісною вартістю розуміють, на думку Р.Т.Джогі: В.Свірко та Л.М.Сінельника [1:273], вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на придбання, спорудження та виготовлення необоротних активів. Деякі інші автори [2:145] вживають термін не первісна, а первинна вартість і вважають, що це сума грошових коштів і їх еквівалентів та інших форм компенсації, наданих у момент одержання активу.

Обидва визначення мають власні переваги та недоліки, проте більш простим і влучним, на наш погляд, є перше з них. Проте яким би визначенням не користувалися науковці чи практики, загальновизнаною умовою є врахування фактичних затрат на придбання, виготовлення чи спорудження необоротного активу. Єдине що є суттєвим в даному випадку – це визначення переліку реальних складових витрат.

Основною особливістю щодо системи оцінки необоротних активів бюджетних установ є врахування вимог діючого законодавства про необхідність проведення тендерних закупівель цінностей. Процедура тендерних закупівель передбачає такі етапи як подання публічного оголошення в періодичну пресу про проведення конкурсу, складання протоколу цінових пропозицій тощо. Ці етапи (особливо перший) передбачає певні грошові вкладення, які повинні враховуватися при визначенні первісної вартості придбаних необоротних активів, а не списуватися за рахунок фінансування.

На відміну від матеріального виробництва, у якому первісна вартість необоротних активів, одночасно розглядається як справедлива вартість на дату одержання, в бюджетних установах даний термін використовується при продажі.

Відповідно до рекомендацій Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю та Положення про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння оцінку необоротних активів при цьому здійснює комісія керуючись наступними вимогами:

- продаж таких категорій необоротних активів як будівлі (зокрема приміщення), споруди, транспортні засоби, а також повністю зношені за даними бухгалтерського обліку необоротні активи, проводиться за експертною оцінкою, котра встановлюється експертом;
- продаж інших необоротних активів здійснюється за справедливою вартістю, що являє собою вартість, за якою матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними й такими, що бажають здійснити цю операцію, сторонами. Справедливу вартість визначає комісія зі списання з урахуванням первісної вартості матеріальних цінностей та фізичного й морального зношення [3; 4].

Загалом такий підхід є більш зваженим, ніж той, що рекомендований для підприємств матеріального виробництва (під справедливою вартістю там розуміють суму, в результаті якої може бути здійснений обмін активами або оплата зобов'язань в результаті операцій між проінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами).

Окрім того для установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, встановлено вартісні норми списання необоротних активів, котрі накладають певні умови здійснення даної операції, а саме:

- вартістю за одиницю до 5000 грн. – з дозволу керівника установи;
- вартістю за одиницю від 5000 до 10000 грн. – з дозволу вищестоящої організації;
- вартістю за одиницю понад 10000 грн. – з дозволу центрального органу влади чи іншого розпорядника коштів [1:298].

Завдяки такому порядку досягається системний та постійний контроль за станом і збереженням необоротних активів, а також за їх рухом всередині бюджетної установи.

Обов'язковою ознакою наступної складової необоротних активів, а саме нематеріальних активів, є відсутність матеріальної форми по відношенню до будь-якого об'єкту, що приймається на облік.

П.Й.Атамас зазначає, що основні характерні особливості нематеріальних активів в бюджетних установах це:

- відсутність матеріальної (фізичної, речової) структури;
- використання протягом тривалого часу (більше одного року);

- здатність приносити користь підприємству;
- високий ступінь невизначеності щодо можливого у майбутньому прибутку від їх застосування й терміну ефективного використання [2:273].

З точки зору діяльності бюджетних установ, метою якої є надання нематеріальних послуг, а не отримання прибутку, дві останні особливості сформовані дещо некоректно і вимагають уточнення. На наш погляд, уточнене формулювання третьої особливості має містити термін не „підприємство” (така організаційно-правова форма для установ, що фінансуються з бюджету відсутня), а „установи чи організації”. Останнє ж формулювання може бути наступним: „високий ступінь невизначеності щодо можливої користі для бюджетної установи від їх застосування (й далі за текстом)”.

Для обліку нематеріальних активів бюджетних установ повинні бути документи, що їх ідентифікують, тобто підтверджують існування самого об'єкту та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі.

До таких документів відносяться, насамперед, документи, що описують нематеріальний актив або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті чи інші майнові права підприємства.

Зарахування нематеріального активу на баланс здійснюється на підставі акту про його отримання, після оформлення картки обліку. В акті, зокрема, мають бути зазначені:

- назва установи (організації);
- назва об'єкту нематеріальних активів;
- його коротка характеристика;
- структурний підрозділ, у якому даний нематеріальний актив буде використовуватись;
- спосіб отримання нематеріального активу;
- термін корисного використання;
- перелік документації, яка свідчить про придбання (створення) нематеріального активу;
- висновок комісії з обґрунтуванням терміну корисного використання нематеріального активу тощо.

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів, до яких додаються документи, що описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, що підтверджують ті або інші майнові права підприємства. Наприклад, у випадку придбання будь-яких авторських прав відображення їх в обліку може бути здійснене лише на підставі договору з юридичною або фізичною особою — продавцем цих авторських прав.

На наш погляд використання недостатньо адаптованих для обліку нематеріальних активів первинних документів з обліку основних засобів є суттєвою обліковою проблемою, оскільки їх параметри й характеристика можуть зовсім не співпадати з потребою при відображенні в обліку нематеріальних активів.

На наш погляд така ситуація має негативний вплив на забезпечення раціонального та ефективного використання даних активів в процесі діяльності бюджетних установ.

При розробці форми первинної документації з обліку нематеріальних активів слід врахувати їх специфіку. Наприклад, назва Інвентарна картка, абсолютно не підходить до вказаного виду активу, оскільки його означенням є немонетарність і відсутність матеріальної форми. Тому ми пропонуємо назвати первинний документ Картка обліку нематеріальних активів.

При цьому в документах, наприклад у картці, повинна бути відображена наступна інформація:

- № картки і дата її заповнення;
- найменування відділу (установи, організації);
- найменування нематеріального активу;
- номер нематеріального активу, присвоєний йому при взятті на облік (номер при цьому, на наш погляд повинен містити літери НА, щоб відрізнити даний вид активів від основних засобів і інших необоротних активів);
- коротка характеристика нематеріального активу (його особливості);
- найменування постачальника;
- прізвище матеріально-відповідальної особи, під звітом якої знаходяться нематеріальні активи;
- графи для можливості забезпечення відображення інформації про зміну матеріально-відповідальної особи, в тому числі дати змін в обліку нематеріальних активів;
- інші обов'язкові реквізити (підписи посадових осіб, інша облікова інформація).

На наш погляд запровадження нових форм первинних документів з обліку нематеріальних активів забезпечать кращу організацію їх обліку та ефективне використання.

Література

1. Джога Р.Т., Свірко С.В., Сінельник Л.М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р.Т.Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с. 2. Атамас П.Й. Основи обліку в бюджетних організаціях: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 284 с. 3. Положення про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю, затверджене Наказом Фонду державного майна України від 22.09.2000 р. №1996. 4. Положення про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 23.06.94 № 54.

Анотація

Розглянуто проблеми та особливості організації обліку необоротних активів бюджетних установ. Запропоновано запровадження нових форм первинних документів з обліку нематеріальних активів, що забезпечить кращу організацію їх обліку та ефективне використання.

Annotation

Considered the problems and calculation organization peculiarities of inconvertible active voices of budgetary founding. Offered establishment of new forms of primary documents from calculation of non-material active voices, that will provide better organization of their calculation and effective using.

УДК 330.53