

Л. В. Ревуцька // Вісник Хмельницького національного університету: Серія економічна. – № 4. – 2009. – Т. 3. – С. 104-107.

7. Практический аудит: анфас и профиль / А. Климов, О. Миронова, В. Пантелеев, К. Утенкова; [под ред. Лисиной В.Ю.]. – Харків : Фактор, 2010. – 720 с.

8. Податковий аудит: навчальний посібник / [заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугаєва]. – Ірпінь : Академія ДПС, – 2003. – 398 с.

9. Податковий кодекс України: станом на 15 грудня 2010 р. / Упоряд.: О. О. Головашевич, М. П. Кучерявенко. – Харків : Право, 2010. – 656 с.

10. Скрипник А. Функція корисності, ймовірність аудиту та ступінь добровільності сплати податків / А. Скрипник // Світ фінансів. – 2006. – Вип.3 (8). – С.148-156.

11. Україна. Закон. Про аудиторську діяльність № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.

12. Laffer A. End of Prosperity: How Higher Taxes Will Doom the Economy – If We Let It Happen. / Arthur B. Laffer, Stephen Moore, Peter J. Tanous. - New York: Threshold Editions, 2008 – 336 p.

УДК 657.1

Гуцайлук Л. О.

## ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

*Анотація.* Розкрито сутність та значення необоротних активів у бюджетних установах. Вказано на відмінності обліку необоротних активів, що мають місце у бюджетних установах, які обумовлені, в першу чергу, джерелами фінансування цих установ та діючим нормативним регулюванням об'єктів бухгалтерського обліку. Внесено пропозиції щодо покращення обліку необоротних активів у бюджетних установах.

*Ключові слова:* необоротні активи, облік, бюджетні установи.

Gutsayl'uk L.

## ACCOUNTING OF IRREVERSIBLE ASSETS IN BUDGETARY ESTABLISHMENTS AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT

*Annotation.* Essence and value of irreversible assets is exposed in budgetary establishments. It is indicated on the differences of consideration of irreversible assets, that place are taken in budgetary establishments which are conditioned, above all things, by the sources of financing of these establishments and operating normative adjusting of objects of record-keeping. Suggestions are borne in relation to the improvement of consideration of irreversible assets in budgetary establishments.

*Keywords:* irreversible assets, accounting, budgetary establishments.

### 1. Вступ

Для здійснення статутної діяльності бюджетні установи мають у своєму розпорядженні необоротні активи. Вони займають питому вагу в складі активів бюджетних установ. Для ефективного і раціонального використання необоротних активів, забезпечення контролю за проведенням видатків на їх придбання, правильності нарахування зносу тощо необхідно мати усесторонню інформацію про цей об'єкт бухгалтерського обліку.

Таку інформацію отримують за допомогою даних бухгалтерського обліку та нормативно-правового забезпечення, яке регулює облікову політику необоротних активів. Однак, на сьогодні в ряді нормативних актів є деякі не доопрацювання. Це й обумовило актуальність обраної теми.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання обліку необоротних активів у бюджетних установах досліджує ряд вчених, серед них провідне місце займають П. Й. Атамас [1].

Ф. Ф. Бугинець [2], Л. О. Гуцайлук [3], Р. Т. Джога [4], С. В. Свірко [5], Н. Суцко [6], І. Д. Фаріон [7] та багато інших.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є висвітлення діючої методики обліку необоротних активів у бюджетних установах, аналіз діючого нормативного забезпечення, а також недоліків, що мають місце у нормативних актах та внесення пропозицій щодо їх усунення. У відповідності до мети поставлені такі завдання:

- розкрити значення необоротних активів у бюджетних установах;
- охарактеризувати діючу нормативну базу, що регулює обліковий процес необоротних активів у бюджетних установах;
- висвітлити діючу практику обліку необоротних активів у бюджетних установах;
- внести пропозиції щодо вдосконалення діючої системи бухгалтерського обліку та нормативного регулювання ним у бюджетних установах.

### 4. Виклад основного матеріалу

Система обліку необоротних активів повинна забезпечити керівника установи та інших керівників структурних підрозділів такою інформацією щодо об'єктів:

- надходження, наявності та руху;
- зносу та ремонту;
- вибуття;
- визначення результатів від ліквідації.

Р. Т. Джога зазначає, що дія Стандартів (Положень) на організацію облікового процесу в бюджетних установах не розповсюджується [4, с. 20]. Тому установи керуються цілою системою нормативно-правового забезпечення, яке, враховуючи особливості діяльності бюджетних установ, регламентує засади облікової політики необоротних активів.

Так, враховуючи особливості статутної діяльності бюджетних установ, при формуванні облікової політики необоротних активів до уваги беруть такі нормативні акти:

- Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 17.07.2000 р. за № 64 (зі змінами, внесеними згідно з Наказами Державного казначейства за № 30 від 21.02.2005 р.

З метою приведення методології бухгалтерського обліку бюджетних установ у відповідність до норм міжнародних стандартів у внесених змінах визначено, що одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів (раніше одиницею обліку був інвентарний об'єкт).

Позитивним моментом у внесених змінах є визначення, яке викладено у такій редакції: необоротні активи, що використовуються установою багаторазово і безперервно у процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року і вартість яких без ПДВ та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект).

Як бачимо, вартісний критерій для віднесення матеріальних активів до основних засобів уста-

новлено на рівні 1000 грн. (без ПДВ). Однак, на нашу думку, враховуючи періодичне зростання цін на необоротні активи, доцільно запровадити постійну практику перегляду їх рівня вартості.

Первісна і відновлювальна вартість основних засобів – величини відносно постійні і застосовуються для відображення наявності та руху основних засобів.

Слід також зауважити, що значна частина змін стосується приведення методології обліку необоротних активів бюджетних організацій у відповідності до норм міжнародних стандартів. Так, в Інструкції за № 30 наведено визначення терміну корисного використання (експлуатації) основних засобів, яке має також місце у П(С)БО 7 Основні засоби.

Варте уваги і те, що у згаданих змінах міститься таке застереження: якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний термін корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку окремим об'єктом основних засобів.

Такий підхід до визначення об'єкта не є обов'язковим, але зручний при обліку основних засобів, що складаються з вузлів із різним терміном використання. Прикладом обліку основних засобів за складовими частинами може бути облік комп'ютерної техніки, а також і інших видів необоротних активів, які використовують у своїй діяльності бюджетні установи при виконанні своїх функцій.

– За змінами за № 137 від 08.08.2005 р., де зазначено, що зміна вартості необоротних активів у зв'язку з проведенням їх добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації не належить до доходів установи. Далі у п. 1.16 викладено таку редакцію: "При проведенні ремонту необоротних активів у випадках, не пов'язаних з дообладнанням, реконструкцією, модернізацією, що призвів до заміни запасних частин, їх вартість не відноситься на збільшення вартості необоротних активів, а відноситься на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків". Внесені такі корективи, на нашу думку, є цінними і не допускають викривлень при відображенні економічного змісту господарських операцій за даними бухгалтерського обліку.

– За змінами за № 526 від 22.12.2009 р. підкреслено те, що сума зносу об'єктів необоротних активів визначається в останній робочий день грудня в гривнях за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному році відповідно до норм зносу.

Незважаючи на критику вчених та економістів щодо зміни порядку розрахунку зносу необоротних активів, на жаль, досі нічого не змінилося. Так, Л.О. Гуцайлук зазначає, що до ще однієї, не менш важливої проблеми бухгалтерського обліку необоротних активів, можна віднести порядок нарахування суми зносу основних засобів [3, 108].

Однак, позитивним моментом у внесених змінах є те, що визначено строк корисного використання (років) та зазначено річну норму зносу за робочими і продуктивними тваринами, а також багаторічними насадженнями у розрізі їх підгруп.

За змінами за № 312 від 02.09.2010 р. зазначено, що у бухгалтерському обліку вартість, за якою відображаються необоротні активи, розподіляється на:

- первісну;
- балансову (залишкову);
- відновлювальну.

Первісна вартість необоротних активів – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення.

Крім того, в Інструкції за № 64 (п. 41) йшлося про те, що суми податку на додану вартість (далі – ПДВ), сплачені при придбанні основних засобів, бюджетна організація мала право включити до складу податкового кредиту (за умови реєстрації як платника ПДВ).

Щодо обліку суми ПДВ, сплаченого при придбанні необоротних активів, то, як і раніше, ці суми не включаються до первісної вартості необоротних активів, а належать до фактичних витрат (за кодом КЕКВ, призначеним для придбання цих активів).

Крім того, якщо звернутися до Інструкції про кореспонденцію рахунків, яку було нещодавно викладено в новій редакції, то з кореспонденції рахунків (п. 1.1) випливає, що при придбанні необоротних активів за рахунок коштів спеціального фонду бюджетна організація все-таки відображає суму ПДВ у складі податкового кредиту за дебетом субрахунку 641 "Розрахунки за платежами і податками в бюджет" і кредитом субрахунків 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 675 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Як і раніше, витрати, пов'язані з найманням автотранспорту для перевезення необоротних активів, податки, збори та інші витрати, що сплачуються при придбанні необоротних активів, не включаються до первісної вартості, а належать до фактичних витрат і записуються за дебетом рахунків 80 "Видатки загального фонду", 81 "Видатки спеціального фонду" з кредиту субрахунків 364 "Розрахунки з іншими дебіторами", 675 "Розрахунки з іншими кредиторами".

Тому, при формування первісної вартості необоротних активів необхідно, на нашу думку, враховувати вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їх придбання, спорудження та виготовлення без сум ПДВ та транспортно-заготівельних витрат.

Балансова (залишкова) вартість необоротних активів – це первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу.

Відновлювальна вартість необоротних активів – це первісна вартість, змінена після переоцінки.

У п. 1.6. зазначено, що зміна первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів проводиться у разі індексації їх первісної вартості відповідно до чинного законодавства України, а також при добудові, дообладнанні, реконструкції, частковій ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, яка призвела до додаткового укомплектування необоротних активів.

А у п. 1.7. підкреслено, що індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних

активів проводиться протягом I кварталу наступного звітного року, згідно з коефіцієнтом індексації, який визначається за встановленою формулою, передбаченою пунктом 8.3.3 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств". У формулі застосовується індекс інфляції року, який щорічно визначається Державним комітетом статистики України. Індексація первісної (відновлювальної) вартості груп необоротних активів може проводитися за самостійним рішенням керівника установи. При проведенні індексації одночасно проводиться індексація суми зносу, нарахованого на необоротні активи, яка склалася на момент проведення індексації;

– План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління Державного казначейства України від 10.12.99 р. за № 114 (зі змінами і доповненнями);

– Інструкція про кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення основних господарських операцій бюджетних установ, затверджена наказом Держказначейства від 10.07.2000 р. за № 61 (у редакції наказу Держказначейства від 14.02.2005 р. за № 28).

Списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ регламентувалося типовою інструкцією про порядок списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ, затвердженою Наказом Державного казначейства України та Міністерством економіки від 10.08.2001 р. за № 142/181.

Зрозумілим є і те, що нормативи, викладені у згаданій Інструкції давно вже не відповідали дійсності. У зв'язку з цим, а також на виконання Бюджетного кодексу України, Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та з метою встановлення єдиних вимог до порядку списання майна бюджетних установ було визнано втрату чинності цього нормативу та всіх змін до нього за наказом Державного казначейства України та Міністерством економіки від 25.11.2010 р. за № 438/1513. Однак, значною прогалиною при цьому є те, що до сьогодні не затверджено жодного нормативного акту на заміну попередньому. Це привело до того, що керівники бюджетних установ та бухгалтерські служби не знають порядку списання матеріальних цінностей з балансу бюджетних установ.

Нестабільність, яка присутня у ринковій економіці, в Україні обумовлює потребу як у перегляді цілого ряду нормативно-законодавчих актів, так і у внесенні змін в організацію бухгалтерського обліку бюджетних установ.

Тому варто погодитися з думкою Н.Сушко, яка наголошує на тому, що пильної уваги потребують питання адаптації принципів міжнародної практики обліку та звітності суб'єктів державного сектора в національну систему бухгалтерського обліку [6, 22].

Характерним для обліку необоротних активів у бюджетних установах є те, що за балансовою вартістю формується фонд у необоротних активах.

Безпосередньо в обліку балансова вартість окремих об'єктів не фіксується, вона є величиною розрахунковою і визначається в разі списання з балансу основних засобів. Загальна сума фонду тісно пов'язана з вартістю необоротних активів, які рахуються на балансі бюджетної установи і є контрольным показником. Тому завжди вартість необоротних активів буде дорівнювати сумі зазначеній за рахунком 40 "Фонд у необоротних активах" плюс сума коштів, відображена за рахунком 13 "Знос необоротних активів".

#### 5. Висновки

Облік необоротних активів у бюджетних установах є важливим джерелом економічної інформації, що дає можливість забезпечити контроль за збереженням, рухом, ефективним використанням та їх списанням. Однак, для належної організації облікової політики необхідно мати відповідну нормативно-правову базу.

Тому, на нашу думку, необхідно посилити контроль за своєчасним формуванням нормативної бази обліку, в першу чергу, зі сторони Департаменту методології з обслуговування бюджетів, бухгалтерського обліку та звітності. Тільки врегульоване нормативно-правове забезпечення дасть можливість виробити єдині підходи до формування облікової політики необоротних активів та служити хорошою базою даних для управління та вжиття оперативних заходів щодо негативних явищ, що мають місце в організації облікового процесу у бюджетних установах.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах. [Текст]: підручник / П. Й. Атамас – К. : Центр навчальної літератури, 2005 р. – 288 с.
2. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: навчальний посібник / [за редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ПП "Рута", 2004. – 448 с.
3. Джога Р. Становлення та етапи розвитку обліку в бюджетних установах України [Текст] / Р. Джога // Бухгалтерський облік і аудит. – № 10. – 2002. – С. 20-23.
4. Гуцайлюк Л. Діюча практика організації обліку необоротних активів: критичний аналіз [Текст] / Л. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. – № 3 (7). – 2005. – С.106-112.
5. Сушко Н. Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі триває. [Текст] / Н. Сушко // Облік і аудит. – № 8-9. – 2009. – С. 22-26.
6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст]: монографія / С. В. Свірко – К. : КНЕУ, – 2006. – 244 с.
7. Фаріон І. Д. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст]: навчальний посібник / [за редакцією доктора економічних наук, професора І. Д. Фаріона, О. Т. Галько]. – Тернопіль : Економічна думка. 2008. – 643 с.

УДК.658.114

Давиденко Н. М.

## ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ АКЦІОНЕРНИМИ ТОВАРИСТВАМИ

*Анотація.* У статті проаналізовані основні науково обґрунтовані підходи до аналізу ефективності функціонування корпоративних підприємств. До існуючих підходів запропоновано застосовувати показник капіталізації підприємства.

*Ключові слова:* оцінка, корпоративне управління, аналіз фінансового стану.

Davydenko N.

## ASSESSMENT OF EFFICIENCY OF CORPORATE GOVERNANCE JOINT STOCK COMPANIES

*Summary.* The paper analyzes the main research approaches to analysis of efficiency of corporate enterprises. An approach to osnuyuchyh include capitalization rate enterprise.

*Keywords:* evaluation, corporate governance, financial analysis.

### 1. Вступ

В сучасних умовах трансформації економічних систем основним завданням корпоративного

управління акціонерного товариства є забезпечення максимізації добробуту акціонерів шляхом управління портфелем корпоративних підприємств, що