

УДК 657.6

Дорошенко О.О.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аудитуНаціонального університету водного господарства
та природокористуванняОЦІНКА БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У МЕТОДОЛОГІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНІ ПІДХОДИ ТА НОВАЦІЇEVALUATION IN ACCOUNTING METHODOLOGY
OF BUDGETARY INSTITUTIONS: NEW APPROACHES AND INNOVATIONS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто еволюцію оцінки як елемент методу бухгалтерського обліку. Проаналізовано сучасні підходи, особливості та найсуттєвіші зміни в оцінці фінансових, нефінансових активів, капіталу та зобов'язань, доходів та витрат суб'єктів державного сектору у контексті модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ключові слова: оцінка, справедлива вартість, історична собівартість, первісна вартість, залишкова вартість, амортизована собівартість, балансова вартість, переоцінена вартість.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена эволюция оценки как элемент метода бухгалтерского учета. Проанализированы современные подходы, особенности и существенные изменения в оценке финансовых, нефинансовых активов, капитала и обязательств, доходов и расходов субъектов государственного сектора в контексте модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе.

Ключевые слова: оценка, справедливая стоимость, историческая себестоимость, первоначальная стоимость, остаточная стоимость, амортизированная себестоимость, балансовая стоимость, переоцененная стоимость.

ANNOTATION

The article reviews the evolution of evaluation as part of a method of accounting. Analyzed modern approaches, the most essential features and changes in the evaluation of financial and non-financial assets, capital and liabilities, income and expenses of the public sector in the context of the modernization of accounting in the public sector.

Keywords: assessment of fair value, historical cost, cost, residual value, amortized cost, carrying cost, revalued cost.

Постановка проблеми. Методологія бухгалтерського обліку як фундаментальна основа, на якій надбудовуються методичні та організаційні засади обліку суб'єктів господарювання, має тривалий історичний час становлення та використання. Відмінності бюджетних установ від суб'єктів приватного сектору зумовлюють особливості застосування окремих методологічних положень для ведення бухгалтерського обліку.

Це, зокрема, стосується й оцінки активів, капіталу та зобов'язань.

Як влучно зауважує професор Свірко С.В., за умов фундаментальної перебудови змістовних положень бюджетного обліку, спричинених необхідністю модернізації інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління державними фінансами України, потреба в дослідженнях питань оцінки в бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору є надзвичайною, а власне дослідження мають бути першочерговими [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оцінка активів, капіталу, зобов'язань та результатів діяльності бюджетних установ аналізується у різних ракурсах та у розрізі різних об'єктів такими відомими в Україні дослідниками, як Гізатуліна Л.В., Єфименко Т.І., Калюга Є.В., Кондратюк І.О., Куценко О.П., Левицька С.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І. Науковці у своїх працях піднімають актуальні проблеми, пов'язані із переходом бюджетних установ на Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі. При цьому потреба комплексних досліджень вищевказаних питань актуальності не втрачає, оскільки реалізація Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі передбачає широкий спектр завдань із наближення вітчизняного бюджетного обліку до Міжнародних стандартів.

Мета статті полягає у дослідженні сучасних аспектів оцінки в бухгалтерському обліку бюджетних установ та нових підходів, які будуть реалізовані із набуттям чинності всіх затверджених Національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Виклад основного матеріалу дослідження. За підходом відомого вченого Соколова Я.В., оцін-

Таблиця 1

Еволюція оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку [3]

Виникнення оцінки: оцінка в товарах – загальних еквівалентах	Поява оцінки в грошовому вимірі	Розповсюдження оцінки в грошовому вимірі на всі об'єкти обліку	Виникнення перших реалістичних спроб обґрунтування вибору застосовуваних оцінок	Формування теорії оцінки	Поява нової парадигми обліку – справедливої вартості
Поява товарів – загальних еквівалентів – V ст. до н.е.	V ст. до н.е. – XII ст.	XIII–XIV ст.	XIV ст. – перша половина XIX ст.	Друга половина XIX ст. – 90-ті роки XX ст.	90-ті роки XX ст. – початок XXI ст.

ка – це спосіб переведення облікових об'єктів із натурального вимірника в грошовий, що передбачає вибір і втілення однієї або декількох процедур [2, с. 197].

Підходи до застосування оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку пройшли тривалий історичний час становлення (табл. 1).

Слід констатувати, що в період формування та активного розвитку теорії оцінки (друга половина XIX ст. – 90-ті роки XX ст.) спостерігалась неоднозначність поглядів різних наукових шкіл на трактування оцінки як елементу методу бухгалтерського обліку, складових оцінки, її класифікації тощо. Італійська, французька, німецька, англо-американська школи по-різному підходили до бази оцінки. Окремі вчені підтримували оцінку за поточними цінами, інші більш адекватною вважали оцінку за собівартістю. Розвитком теорії оцінки стало окреслення кола класифікації оцінок, їх комбінацій залежно від об'єктів обліку тощо.

Якісно новим етапом розвитку оцінки стало виникнення ідеї щодо оцінки за справедливою вартістю. Слід зазначити: попри те, що початок практичного використання такої оцінки із 90-х років XX ст. у світовій практиці у вітчизняній системі бухгалтерського бюджетного обліку повноцінне використання оцінки за справедливою вартістю знайшло своє законодавче регламентування лише із запровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Запровадження в дію окремих НП(С)БОДС у 2015 р. поряд із трансформацією окремих об'єктів бухгалтерського обліку призвело до виникнення ряду новацій у питаннях оцінки активів, капіталу та зобов'язань бюджетних установ. Найсуттєвіші зміни в оцінці нефінансових активів, зокрема необоротних активів та запасів, досить ґрунтовно проаналізовано професором Свірко С.В. [1]. За результатами проведеного аналізу можна зробити ряд основних висновків:

1. Оцінка нефінансових активів здійснюється максимально наближено до положень Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

2. Відбувається поширення дії принципів бухгалтерського обліку на бюджетні установи, зокрема принципу історичної собівартості, згідно з яким до первісної вартості нефінансових активів з 1 січня 2015 р. включаються всі витрати, понесені при їх придбанні та доведенні до стану, придатного для експлуатації.

3. Поняття «знос» необоротних активів бюджетних установ замінило поняття «амортизація». Дискусійність цього нововведення пов'язана із економічною сутністю амортизації. Так, згідно з базовими теоретичними поняттями в економіці, амортизація трактується як процес поступового перенесення вартості основних фондів (нарахування її до витрат виробництва чи обігу) у міру їх зносу на виготовлення про-

дукції і використання цієї вартості для простого або розширеного відтворення зношених засобів праці [4]. Тому у зв'язку із особливостями діяльності бюджетних установ, відмінними від характеру діяльності приватних підприємств, важко економічну суть амортизації пов'язати із перенесенням вартості основних засобів на результати діяльності бюджетних установ, які переважно надають адміністративні, соціальні та інші послуги. Водночас у МСФЗДС 17 зазначено, що під амортизацією слід розуміти систематичний розподіл вартості активу протягом терміну корисної експлуатації (при цьому сума амортизаційних відрахувань класифікується як витрати) [5]. Такий підхід пояснює доцільність нарахування амортизації для відображення зменшення балансової вартості необоротних активів шляхом нарахування витрат на амортизацію.

4. Поняття «первісна вартість», «залишкова вартість» є основоположними у питаннях оцінки необоротних активів, поряд з якими застосовуються нові для бюджетного обліку поняття ліквідаційної вартості, справедливої вартості.

У затверджених Міністерством фінансів НП(С)БОДС прописані також позиції оцінки доходів суб'єктів державного сектору в розрізі доходів від обмінних та необмінних операцій. Власне, сам розподіл на такі види доходів є новим для вітчизняного бюджетного законодавства, тому питання їх оцінки також слід розглядати під новим кутом зору. Згідно з МСБОДС 9, дохід слід оцінювати за справедливою вартістю (сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в комерційній операції між зацікавленими, обізнаними і незалежними сторонами) компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню [6].

У НП(С)БО 124 «Доходи» вказано, що оцінка доходів від обмінних операцій здійснюється у такому порядку:

1. Дохід від обмінних операцій оцінюється за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

2. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.

3. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) проводиться шляхом:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає суб'єкт державного сектору у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

4. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності

його отримання, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі дохід буде отриманий, то він оцінюється за сумою фактичного надходження.

5. Інші доходи (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (окрім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу [7].

Оцінка доходів від необмінних операцій здійснюється у такому порядку:

1. Отриманий у результаті необмінної операції актив оцінюється за його фактичною вартістю, у разі якщо її не можна встановити, він оцінюється за справедливою вартістю.

2. Дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі отриманих активів, послуг (робіт).

3. Визнаний дохід від податкових надходжень оцінюється у сумі, отриманий відповідно до законодавства.

4. Визнаний дохід від необмінних операцій оцінюється у сумі вартості отриманих активів, послуг (робіт), за винятком суми зобов'язань, обумовлених цією операцією [7].

Питання оцінки в НП(С)БОДС актуальні також для такого специфічного для бюджетних установ об'єкта бухгалтерського обліку, як фінансові інвестиції.

Згідно з НП(С)БОДС 133, фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю (табл. 2).

Оцінка фінансових інвестицій також пов'язана із застосуванням принципу історичної собівартості, що передбачає включення до їх собівартості усіх витрат, пов'язаних із придбанням.

Окремої уваги заслуговує оцінка фінансових інструментів. Застосування такого терміну також є новим для вітчизняного бюджетного обліку і який, згідно з НП(С)БОДС 134, трактується як контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання) і фінансового зобов'язання або

інструмента власного капіталу суб'єкта господарювання у іншого суб'єкта державного сектору (суб'єкта господарювання).

Таблиця 2

Оцінка фінансових інвестицій залежно від способу надходження в установу [8]

№ з/п	Вид надходження фінансової інвестиції	Формування собівартості
1	Придбання за плату	Складається із ціни придбання фінансової інвестиції, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з її придбанням
2	Придбання шляхом обміну на цінні папери власної емісії	Визначається за балансовою вартістю переданих цінних паперів
3	Отримання в обмін на грошові кошти та інші активи, у тому числі внесення до статутного капіталу підприємств	Оцінюються за балансовою вартістю переданих активів

У зазначеному НП(С)БОДС фінансові інструменти класифікуються на чотири групи:

- фінансові активи;
- фінансові зобов'язання;
- інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання;
- похідні фінансові інструменти.

Фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються за їх фактичною собівартістю, яка складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента [8].

НП(С)БОДС 134 визначено особливості оцінки фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єктів державного сектору (табл. 3).

Таблиця 3

Особливості оцінки окремих видів фінансових інструментів [8]

Фінансовий інструмент	Особливості оцінки
Фінансові активи	На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові активи відображаються за їх собівартістю, крім: – фінансових інвестицій, що утримуються суб'єктом державного сектору до їх погашення; – фінансових активів, вартість яких неможливо достовірно визначити; – фінансових активів, які є об'єктом хеджування. Балансова вартість фінансових активів переглядається щодо можливого зменшення або відновлення корисності на кожну дату балансу. Утрати від зменшення корисності фінансових активів відображаються у складі інших витрат за обмінними операціями з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових активів, а суми вигід від відновлення корисності – у складі інших доходів від обмінних операцій з одночасним збільшенням балансової вартості фінансових активів.
Фінансові зобов'язання	На кожну наступну після визнання дату балансу фінансові зобов'язання відображаються за амортизованою собівартістю, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, фінансових зобов'язань, які є об'єктом хеджування. Фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, і фінансові зобов'язання за похідними фінансовими інструментами на кожну наступну після визнання дату балансу відображаються за собівартістю.

Водночас у ПН(С)БОДС 134 зазначено, що фінансові інструменти, які є об'єктами хеджування, відображаються на кожну наступну після визнання дати балансу за переоціненою вартістю.

Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інструментів, які не є об'єктом хеджування, унаслідок зменшення або відновлення корисності визнається ін-

Таблиця 4

Види оцінки за їх об'єктами згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі

Об'єкт оцінки	Вид оцінки	Визначення згідно зі стандартом	ПН(С)БОДС
Основні засоби, нематеріальні активи	вартість, яка амортизується	первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	121
	залишкова вартість	різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу	
	ліквідаційна вартість	сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)	
	первісна вартість	історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів	
	переоцінена вартість	вартість активів після їх переоцінки	
	справедлива вартість	сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату	
	сума очікуваного відшкодування необоротного активу	найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість	
чиста вартість реалізації необоротного активу	справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію		
Запаси	балансова вартість активу	вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу	123
	відновлювальна вартість	сучасна собівартість придбання	
	чиста вартість реалізації запасів	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію	
	первісна вартість	історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів	
Зобов'язання	сума погашення	недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання	128
Інвестиційна нерухомість	балансова вартість активу	вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу	129
	Первісна вартість	історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів;	
	справедлива вартість	сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату	
Фінансові інвестиції	амортизована собівартість фінансової інвестиції	собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії)	133
	собівартість фінансової інвестиції	сума, що складається із ціни її придбання, комісійних винагород, податків, зборів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції	
Фінансові інструменти	фактична собівартість	вартість, що складається із вартості активів, зобов'язань або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наданих або отриманих в обмін на відповідний фінансовий інструмент, і витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням або вибуттям фінансового інструмента	134
	переоцінена вартість	вартість активів після їх переоцінки	

шими доходами або витратами за обмінними операціями.

Фінансовий актив і фінансове зобов'язання у випадках, передбачених законодавством, згортаються з відображенням у балансі згорнутого сальдо, якщо суб'єкт державного сектору має:

- юридичне право на залік визнаних сум;
- можливість і намір погасити згорнуте зобов'язання або реалізувати активи і погасити зобов'язання одночасно.

Види оцінок, що застосовуються у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, наведені в табл. 4.

Висновки. Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі та поступове запровадження в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі значно наближують розкриття інформації у вітчизняній фінансовій звітності суб'єктів державного сектору до вимог міжнародних стандартів. Новації у питаннях оцінки є одним із кроків до цього, і вони пов'язані не лише із зміною самої методики оцінки, але й із виникненням нових об'єктів обліку, оцінка яких не здійснювалась у принципі у зв'язку з відсутністю таких об'єктів у вітчизняній законодавчій базі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5. – С. 23–34.
2. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 405 с.
3. Гасанов М.Ю. Эволюция оценки / М.Ю. Гасанов // Актуальные вопросы экономики управления: материалы II междунар. науч. конф. (Москва, октябрь 2013 г.). – М.: Буки-Веди, 2013. – С. 82–86.
4. Основы економічної теорії / За ред. С.В. Мочерного. – Тернопіль, 1993. – 688 с.
5. 2009 IFAC Hand book of International Public Sector Accounting Pronouncements. – NewYork: International Federation of Accountants, 2009. – 1220 p.
6. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі: у 3-х ч. Ч. 3. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід / Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфименко, О.О. Канцуров; за заг. ред. М.В. Кужельного. – К.: УАСБА, 2009. – 479 с.
7. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.
8. Про затвердження деяких національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та змін до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2012 р. № 568 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>.