

depends on the adequacy of the analytical conclusions, obtained on the basis of information support of its financial analysis. The priority direction for improvement of information and methodic support of the financial analysis, which would be able to implement in practice the principles of effective management, is in the need to use financial statements as a primary source of information when conducting such kind of analysis. The described directions will help to improve the information and methodic support of financial state of enterprises analysis and their use in practice will improve the quality of its management level, resulting in the creation of the necessary conditions for achieving of its objectives.

KEY WORDS: *financial analysis, information support, financial reporting, methodic support.*

УДК 657: 336.5

Кондратюк Ірина Олександрівна,

канд. екон. наук, доц., доцент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» (03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail:kondratyuk_irina@ukr.net

Лондаренко Олена Олександрівна,

асистент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана» (03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)
E-mail:Londarenko@i.ua

ОБЛІК ВИТРАТ НА ПРИДБАННЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

АНОТАЦІЯ. Дане дослідження присвячене розвитку управлінського обліку у бюджетних установах і пошуку шляхів удосконалення обліку витрат в умовах модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі. Значну увагу у статті приділено систематизації класифікаційних ознак нефінансових активів, що є основою побудови уніфікованих підходів до обліку витрат у зв'язку з придбанням за плату окремих категорій нефінансових активів. Оновлення методології та методики обліку активів бюджетних установ обумовило потребу включення до їх первісної вартості крім суми витрат, сплачених постачальникам (продавцям), сум непрямих податків та інших витрат, пов'язаних з придбанням активів, що є новим для обліку в бюджетних установах. У зв'язку з цим, у статті обґрунтовано порядок включення витрат до первісної вартості окремих категорій нефінансових активів. Запропонований порядок розподілу транспортних витрат при одночасному транспортуванні кількох

об'єктів основних засобів є внеском до формування управлінського аспекту обліку витрат бюджетної установи.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бюджетні установи, нефінансові активи, первісна вартість, транспортно-заготівельні витрати, транспортні витрати.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. З набуттям чинності окремих Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі доволі суттєвих змін зазнали методологічні та методичні положення бухгалтерського обліку в установах державного сектору. Зокрема, оновлений термінологічний апарат, склад і класифікаційні ознаки об'єктів обліку, порядок визнання та первісної оцінки, методика обліку окремих об'єктів. Окремі методологічні та методичні положення є абсолютно новими для бухгалтерського обліку бюджетних установ. Також, науковцями та практиками акцентується важливість модернізації бухгалтерського обліку в установах державного сектору з урахуванням гармонізації із бюджетною класифікацією, яка відповідає статистиці державних фінансів 2001 року (GFS 2001) [1, с. 11]. Зазначене спричинило появу нефінансових активів як специфічного об'єкту обліку в установах державного сектору, що обумовлює потребу дослідження їх об'єктного складу та оновлених підходів до формування первісної вартості. Розширений склад витрат, що включені до первісної вартості об'єктів нефінансових активів, потребує детального вивчення порядку їх віднесення до первісної вартості окремих об'єктів, оскільки вони справляють прямий вплив на вартість активів і собівартість продукту установи державного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З огляду на нетривалий період часу, що минув від введення в дію НП(С)БОДС, дослідженню складу нефінансових активів та обліку витрат на їх придбання в умовах застосування НП(С)БОДС присвячена доволі незначна кількість наукових публікацій. Зокрема, питання визначення сутності нефінансових активів та окремі аспекти їх обліку висвітлювалися у наукових працях Воськало Н.М. [2, с. 258—263], Гізатуліної Л.В. [1, с. 11—17], Дорошенко О.О. [3, с. 209—211], Свірко С.В. [4, с. 23—34], Сушко Н.І. [1, с. 11—17], Фаріон А.І. [5, с. 19—27] та інших науковців.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття. Переважна більшість учених

висвітлювала у своїх наукових працях питання обліку нефінансових активів в умовах застосування НП(С)БОДС досліджуючи сутність, класифікаційні ознаки не фінансових активів, їх оцінку. Втім, дослідження класифікаційних ознак витрат при придбанні нефінансових активів, вивчення складу витрат при формуванні первісної вартості окремих об'єктів нефінансових активів та облік таких витрат залишилися поза увагою науковців.

Формулювання мети і завдання дослідження. Вбачаючи необхідність поглиблення управлінського аспекту обліку витрат на придбання нефінансових активів бюджетних установ, метою дослідження є встановлення основних критеріїв розподілу витрат, що неможливо прямо пов'язати з окремими об'єктами не фінансових активів та обґрунтування практичного застосування запропонованого порядку включення до первісної вартості нефінансових активів транспортних витрат. З огляду на необхідність досягнення мети було визначено такі завдання: дослідити класифікаційні ознаки нефінансових активів і склад витрат, що формують первісну вартість окремих об'єктів кожної класифікаційної групи нефінансових активів, запропонувати оптимальну базу розподілу непрямих витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Перш за все, слід відмітити відсутність у чинному нормативно-правовому полі визначення нефінансових активів. Також характеристики даного поняття не містять і Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку державного сектору, що привернуло увагу науковців [2, с. 261; 3, с. 210; 4, с. 24—25; 5, с. 24—26; 6, с. 113]. З метою усунення прогалин термінологічного апарату С. В. Свірко цілком слушно визначено нефінансові активи як економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому [4, с. 24—25]. Науковцем акцентовано їхній склад відповідно до деталізованого НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» поділу нефінансових активів за групами, який представлений як розділ 1 «Нефінансові активи» балансу суб'єкта державного сектору [7]. Такий поділ у схематичному вигляді наведено на рис. 1.

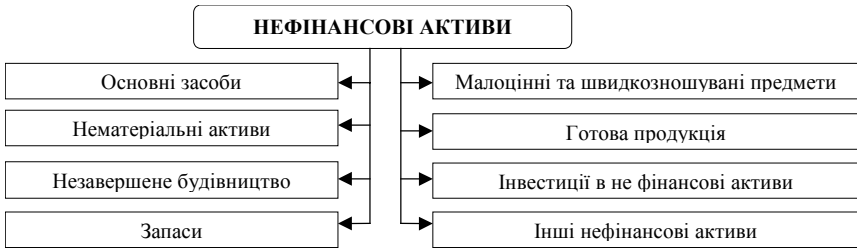


Рис. 1. Склад нефінансових активів за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»

Джерело: складено автором на основі [7]

Втім, наведений на рис. 1 поділ необоротних активів, що представлений у формі 1-дс «Баланс», не повною мірою відповідає складу нефінансових активів як об'єктів бухгалтерського обліку, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [14] (табл. 1).

Таблиця 1

НЕФІНАНСОВІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Номер			Назва субрахунку
синтетичного рахунку	Ідентифікатору суб'єкта ДС	субрахунку	
1	2	3	4
			Основні засоби
	101		Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів
		1010	Інвестиційна нерухомість
		1011	Земельні ділянки
		1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
		1013	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
		1014	Машини та обладнання

Продовження табл. 1

1	2	3	4
		1015	Транспортні засоби
		1016	Інструменти, прилади, інвентар
		1017	Тварини та багаторічні насадження
		1018	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи		
	111	Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1111	Музейні фонди
		1112	Бібліотечні фонди
		1113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		1114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття
		1115	Інвентарна тара
		1116	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
		1117	Природні ресурси
		1118	Інші необоротні матеріальні активи
12	Нематеріальні активи		
	121	Нематеріальні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1211	Авторське та суміжні з ним права
		1212	Права користування природними ресурсами
		1213	Права на знаки для товарів і послуг
		1214	Права користування майном
		1215	Права на об'єкти промислової власності
		1216	Інші нематеріальні активи
13	Капітальні інвестиції		
	131	Капітальні інвестиції розпорядників бюджетних коштів	
		1311	Капітальні інвестиції в основні засоби
		1312	Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи
		1313	Капітальні інвестиції в нематеріальні активи

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
15	Виробничі запаси		
	151	Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів	
		1511	Продукти харчування
		1512	Медикаменти та перев'язувальні матеріали
		1513	Будівельні матеріали
		1514	Пально-мастильні матеріали
		1515	Запасні частини
		1516	Тара
		1517	Сировина і матеріали
		1518	Інші виробничі запаси
16	Виробництво		
	161	Виробництво розпорядників бюджетних коштів	
		1611	Науково-дослідні роботи
		1612	Виготовлення експериментальних приладів
		1613	Інше виробництво
17	Біологічні активи		
	171	Біологічні активи розпорядників бюджетних коштів	
		1711	Довгострокові біологічні активи рослинництва
		1712	Довгострокові біологічні активи тваринництва
		1713	Поточні біологічні активи рослинництва
		1714	Поточні біологічні активи тваринництва
18	Інші нефінансові активи		
	181	Інші нефінансові активи розпорядників бюджетних коштів	
		1811	Готова продукція
		1812	Малоцінні та швидкозношувані предмети
		1813	Господарські матеріали і канцелярське приладдя
		1814	Державні матеріальні резерви та запаси
		1815	Активи для розподілу, передачі, продажу
		1816	Інші нефінансові активи

Джерело: складено автором на основі [8]

Групування, передбачене Планом рахунків, чіткіше відбиває сутнісні характеристики об'єктів і є структурно систематизоване та класифіковане. Вбачаючи зазначені відмінності, логічним є розкриття інформації про нефінансові активи у формі фінансової звітності 1-дс «Баланс» за статтями:

- Основні засоби;
- Нематеріальні активи;
- Капітальні інвестиції;
- Виробничі запаси;
- Незавершене виробництво;
- Біологічні активи;
- Інші нефінансові активи:

✓ готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; господарські матеріали і канцелярське приладдя; інші.

Отже, поділ нефінансових активів заукрупненими класифікаційними ознаками доречний такий: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, біологічні активи та запаси.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції в нематеріальні активи, запаси визначають відповідно П(С)БОДС 121 «Основні засоби» [9], 129 «Інвестиційна нерухомість» [10], 122 «Нематеріальні активи» [11], 123 «Запаси» [12], порядок застосування яких надано у Методичних рекомендаціях [13—15]. Первісну вартість придбаних за плату основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості та запасів формують витрати на їх придбання, склад яких у разі придбання їх за плату систематизовано у табл. 2. У формуванні первісної вартості об'єктів, що придбані за плату, окрім суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю) активу за об'єкт, беруть участь і інші витрати пов'язані із їх придбанням, зокрема витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів і транспортно-заготівельні витрати.

Таблиця 2

ВИТРАТИ, З ЯКИХ СКЛАДАЄТЬСЯ ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ОБ'ЄКТІВ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ ЗА НІ(С)БОДС У РАЗІ ЇХ ПРИДБАННЯ ЗА ПЛАТУ

Об'єкт	Склад витрат
1	2
Інвестиційна нерухомість	<ul style="list-style-type: none"> • суми, що сплачують постачальникам (продавцям) і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); • реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість; • суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості (якщо вони не відшкодовуються суб'єкту державного сектору); • юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості; • інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою
Основні засоби	<ul style="list-style-type: none"> • суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); • реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; • суми ввізного мита; • суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору); • витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; • витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; • інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою
Нематеріальні активи	<ul style="list-style-type: none"> • ціна (вартість) придбання (крім отриманих торговельних знижок); • мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню; • інші витрати, безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням
Біологічні активи станом на березень 2015 року не визначено	

Закінчення табл. 2

Об'єкт	Склад витрат
1	2
Запаси	<ul style="list-style-type: none"> • суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; • суми ввізного мита; • суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються суб'єктам державного сектору; • транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); • інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведення їх у стан, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта державного сектору на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів

Примітка. Джерело: складено автором на основі [7-15]

Фінансові витрати не включаються до:

— первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі);

— первісної вартості нематеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).

Якщо об'єкт основних засобів складається з різних компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єкту державного сектору різними способами, або мають різний потенціал корисності, що зумовлює необхідність застосування різних норм амортизації, доцільно розподіляти сукупні витрати на придбання (створення)

цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента.

Визнаються капітальними інвестиціями та відображаються у їх складі; капітальні інвестиції в сумі таких витрат формують фонд у незавершеному капітальному будівництві:

— витрати на будівництво, виготовлення, придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт і введення об'єктів в експлуатацію;

— витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів основних засобів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося;

— витрати на придбання, створення та поліпшення об'єктів нематеріальних активів, використання яких на дату балансу за призначенням не відбулося.

Первісна вартість об'єкта основних засобів та об'єкта нематеріальних активів може формуватися як за рахунок капітальних витрат, так і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету.

Суб'єкт державного сектору визначає порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат [16]. При придбанні запасів первісна вартість одиниці запасів, за якою вони відображаються у бухгалтерському обліку, визначається діленням фактичних витрат, пов'язаних з придбанням однорідних запасів, які надійшли однією партією, на загальну кількість придбаних запасів [15]. Нормативно-правове поле передбачає застосування методу прямого підрахунку розподілу транспортно-заготівельних витрат якщо їх суми можуть бути достовірно визначені для формування первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів та кожної одиниці придбаних запасів.

У випадку неможливості точно і достовірно визначити витрати, пов'язані з транспортуванням придбаних одиниць запасів у вартісному чи натуральному вираженні, оскільки транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку або аналітичному рахунку. У цьому разі передбачено застосування методу середнього відсотка коли сума транспортно-заготівельних витрат, узагальнена на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітної міся-

ця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць [15]. Отже, сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів (табл. 3[17]). При цьому, середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Таблиця 3

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ СУБРАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ЗАПАСІВ ЗА ПЛАТУ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1	2	3	4
2.1	Оприбуткування придбаних виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування, тварин для відгодівлі тощо (вартість без податку на додану вартість):		
	у разі попередньої оплати	201 — 218, 231 — 239	362, 364
	у разі сплати після їх отримання	201 — 218, 231 — 239	675
	Сума податку на додану вартість з виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування:		
	придбаних за рахунок коштів загального фонду	201 — 218, 231 — 239	362, 364, 675
	придбаних за рахунок коштів спеціального фонду:		
	якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	201 — 218, 231 — 239	362, 364, 675
	якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	362, 364, 675

Закінчення табл. 3

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1	2	3	4
2.2	Зарахування до складу первісної вартості запасів фактичних витрат з їх придбання за плату, передбачених НП(С)БОДС 123 «Запаси»	201 — 218, 231 — 239	362, 364, 675
2.4	Вибуття виробничих запасів, матеріалів і продуктів харчування у випадках, передбачених законодавством, крім отриманих за операціями з внутрішньої передачі запасів	801, 802, 811 — 813	201 — 218, 231 — 236, 238, 239
	Списання за розрахунком розподіленої величини транспортно-заготівельних витрат (у разі їх узагальнення на окремому субрахунку обліку запасів) згідно з вимогами НП(С)БОДС 123 «Запаси»	801, 802, 811 — 813	201 — 218, 231 — 239

Джерело: складено автором на основі [17]

Зміни методики обліку об'єктів основних засобів і порядку формування їх первісної вартості спричинили низку проблемних аспектів, зокрема, потребу розподілу та включення до первісної вартості основних засобів непрямих витрат. Одним із різновидів таких непрямих витрат є витрати на транспортування. Якщо порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат на придбання запасів вичерпно розкривається у нормативно-правовій базі, то щодо розподілу витрат на транспортування основних засобів такі роз'яснення відсутні.

У випадку придбання кількох об'єктів основних засобів та їх одночасного транспортування ключовою проблемою є адекватність розподілу транспортних витрат. База розподілу транспортних витрат та її обрання є тим важливим критерієм, що дозволяє вірно ідентифікувати транспортні витрати щодо кожного окремого об'єкту без спотворення його первісної вартості.

З оновленням методичних і методологічних положень обліку, придбання основних засобів класифіковане як інвестиційна діяльність суб'єкта державного сектору. Для угруповання таких витрат призначений рахунок 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи», що використовується для обліку капітальних інвестицій у об'єкти, введення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося [17]. На зазначеному рахунку та його субрахунках окрім вартості придбання узагальнюються також і суми витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання об'єктів за призначенням. Введення об'єкту в експлуатацію супроводжується складанням Акту приймання-передачі, що є підставою для закриття субрахунку з обліку капітальних інвестицій на відповідну суму у кореспонденції з дебетом відповідного субрахунку, призначеного для обліку відповідного об'єкту (табл. 4).

Таблиця 4

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ СУБРАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ДЛЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ОСНОВНИХ
ЗАСОБІВ ЗА ПЛАТУ**

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1	2	3	4
1.1	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів	141-143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
1.2	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням, основних засобів та нематеріальних активів, що включаються до вартості необоротних активів відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи»	141-143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402

Закінчення табл. 4

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
		за дебетом	за кредитом
1	2	3	4
1.3	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	141-143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
1.4	Відображення суми податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	364, 675
1.5	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів (без сум копійок)	101 — 122	141-143
	Водночас: відображаються зміни в капіталі	402	401
	списання сум копійок з придбаних, створених, побудованих, поліпшених необоротних активів	402	141-143

Джерело: складено автором на основі [17]

Водночас, не вирішене питання як ідентифікувати витрати, що припадають на кожен об'єкт основних засобів при одночасному транспортуванні кількох об'єктів спричинює викривлення первісної їх вартості. С.М. Гречко запропоновано розподіляти інші витрати, пов'язані з придбанням таких основних засобів, котрі не можна прямо віднести до первісної вартості конкретного об'єкта пропорційно до справедливої вартості окремих об'єктів основних засобів [18, с. 28].

Втім, ототожнення тільки вартісного фактору з адекватною базою розподілу транспортних витрат є помилковим, оскільки ціна об'єкта не є тим фактором, що впливає на вартість доставки об'єкта, втім, вона обумовлює вартість страхування вантажів. Вартість доставки більшою мірою залежить від розмірів об'єкта,

його ваги, кількості об'єктів. Отже, при формуванні первісної вартості основних засобів доцільно обрати базою розподілу низку рівновагомих показників: вага; фізичний розмір; ціна об'єкта та кількість об'єктів у транспортному засобі при транспортуванні. Методика узагальнення зазначених показників для формування коефіцієнту розподілу базована на обчисленні узагальнюючих розмірів ознак за всіма об'єктами й визначенні питомої ваги ознаки окремого об'єкту у загальному розмірі кожної ознаки. Визначивши вагомість ознак за окремими об'єктами обчислюється коефіцієнт розподілу як відношення суми ваг за всіма ознаками кожного об'єкту до узагальненої суми ваг за всіма показниками та об'єктами. На заключному етапі загальна сума транспортних витрат помножується на коефіцієнт розподілу непрямих витрат визначений щодо кожного об'єкту.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Запропонована методика розподілу непрямих витрат уможливило визначення реальної собівартості придбаних за плату об'єктів основних засобів, оскільки враховує крім вартісного критерію, фактори, що є одними з визначальних при формуванні вартості доставки таких об'єктів. Перевагою застосування даної методики є її простота у використанні, надійність та достовірність результатів розподілу витрат. Розроблений порядок розподілу непрямих витрат є внеском до удосконалення обліку витрат у площині управлінського обліку бюджетних установ.

Бібліографічний список

1. *Сушко Н.* Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // Державний бухгалтер і аудитор. — №1. — С. 11–17.
2. *Воськало Н. М.* Порівняльна характеристика національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору / Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. — 2014. — Вип. 24.4. — С. 258—263.
3. *Дорошенко О. О.* Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О. Дорошенко // Науковий журнал «Бізнес-інформ». — 2013. — №2. — С. 209—211.
4. *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.

5. Свірко С. В. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України / С. В.Свірко, А. І. Фаріон // Незалежний аудитор. — 2013. — № 4. — С. 19—27.

6. Дорошенко О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко, М. І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. — № 2. — Т. 1. — 2012. — С. 111—114.

7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

8. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>.

9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11>.

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

15. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору : Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

16. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.

17. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

18. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування / С. М. Гречко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — Ч.2 (21) 2. — 2012. — С. 23—31.

References

1. Sushko N. Reformuvannya systemy bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori [Reforming of accounting system in government sector] / N. Sushko, L. Hizatulina // *Nezalezhnyy audytor*. — 2012. — № 6. — S. 19-27 [In Ukrainian].

2. Voskalo N. M. Porivnyalna kharakterystyka natsionalnikh y mizhnarodnikh standartiv bukhgalterskoho obliku dlya derzhavnoho sektoru [Comparative Characteristics of National and International Accounting Standards for the Public Sector] / N. M. Voskalo // *Naukovyy visnyk NLTU Ukrayiny*. — 2014. — Vyp. 24.4. — S. 258—263. [In Ukrainian].

3. Doroshenko O.O. Transformatsiya ob'ektiv bukhgalterskoho obliku v byudzhetnykh ustanovakh u konteksti modernizatsiyi obliku v derzhavnomu sektori [Transformation of Objects of Accounting in Budget Funded Institutions in the Context of Modernisation of Accounting in the State Sector] / O. O. Doroshenko // *Naukovyy zhurnal «Biznes-inform»*. — 2013 — №2. — S. 209—211 [In Ukrainian].

4. Svirko S. V. Rozvytok otsinky nefinansovikh aktiviv u byudzhetnykh ustanovakh: istorychni tradytsiyi ta suchasni Tendentsiyi [Development of assessment of non-financial assets in budgetary institutions: historical traditions and current trends] / S. V. Svirko // *Nezalezhnyy audytor*. — 2013 — № 5. — S. 23—34 [In Ukrainian].

5. Svirko S. V. Pobudova systemy rakhunkiv bukhgalterskoho byudzhetnoho obliku v uslovyakh Formuvannya intehrovanoho informatsynoho zabezpechennya derzhavnoho upravlinnya finansamy Ukrayiny [Structuring The System of Accounts In Budget Accounting Under

Developing Integrated Information Support For Public Finance Management In Ukraine] / S. V.Svirko, A. I. Farion // *Nezalezhnyy audytor*. — 2013 — № 4. — S. 19—27 [In Ukrainian].

6. Doroshenko O. O. Finansova zvitnist byudzhetnykh ustanov u konteksti natsionalnikh Polozhennya (standartiv) bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori [Financialstatements of Budget Funded Institutionsin the Contextof National Public Sector Finansial Reporting Standarts] / O. O. Doroshenko, M. I. Halych // *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*. — № 2. — T. 1. — 2012. — S. 111—114 [In Ukrainian].

7. Natsionalne polozhennya (standart) bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 «Podannya Finansovoyi zvitnosti» [The nationalaccounting standard for the publicsector 101, «Presentation of Financial Statements»] : Nakaz Ministerstva finansivUkrayiny ot 28.12.2009 N 1541 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon4.rada.gov.ua/Zakony/shou/z0095-11> [In Ukrainian].

8. Pro pohodzhennya Planu rakhunkiv bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori [On approval of the Plan of Accounts Public Sector]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny ot 31.12.2013 N 1203 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14> [In Ukrainian].

9. Natsionalne polozhennya (standart) bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori 121 «Osnovni zasoby» [The nationalaccounting standard for the public sector 121 «Fixed Assets»] : Nakaz Ministerstva finansivUkrayiny ot 12.10.2010 N 1202 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon4.rada.gov.ua/Zakony/shou/z1017-10> [InUkrainian].

10. Natsionalne polozhennya (standart) bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori 129 «Investytsiyna nerukhomist» [The nationalaccounting standard in the public sector 129, «Investment Property»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny ot 24.12.2010 N 1629 / [Elektronnyyresurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon4.rada.gov.UA/Zakony/shou/z0094-11> [InUkrainian].

11. Natsionalne polozhennya (standart) bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori 122 «Nematerialni aktyvy» [The nationalaccounting standard fo the public sector 122 «Intangibleassets»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny ot 12.10.2010 N 1202 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon4.rada.gov.UA/Zakony/shou/z1017-10> [In Ukrainian].

12. Natsionalne polozhennya (standart) bukhholderskoho obliku v derzhavnomu sektori 123 «Zapasy» [The national accounting standard for the public sector 123 «Inventory»]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny ot 12.10.2010 N 1202 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon4.rada.gov.ua/Zakony/shou/z1017-10> [InUkrainian].

13. Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalterskoho obliku osnovnykh zasobiv sub'yektiv derzhavnoho sektoru [Methodical recommendations on accounting offixedassets of the public sector]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy ot 23.01.2015 № 11 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://www.minfin.gov.ua/control/publicatsiyi/statti/holovnyy?art_id=407392&cat_id=407391 [In Ukrainian].

14. Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalterskoho obliku nematerialnikh aktiviv sub'yektiv derzhavnoho sektoru [Methodical recommendations on accounting for intangibleassets of the publicsector]: Nakaz Ministerstva finansivUkrayiny ot 23.01.2015 № 11 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://www.minfin.gov.ua/control/publicatsiyi/statti/holovnyy?art_id=407392&cat_id=407391 [In Ukrainian].

15. Metodychni rekomendatsiyi z bukhhalterskoho obliku zapasiv sub'yektiv derzhavnoho sektoru [Methodical recommendations onaccountinginventories of publicsector]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy ot 23.01.2015 № 11 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://www.minfin.gov.ua/control/publicatvy/statti/holovnyy?art_id=407392&cat_id=407391 [In Ukrainian].

16. Metodychni rekomendatsiyi odnosytelno oblikovoyi polityky sub'yekta derzhavnoho sektoru [Methodical recommendations on accountingpolicies Public Sector]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy ot 23.01.2015 № 11 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/statti/holovnyy?art_id=407392&cat_id=407391 [In Ukrainian].

17. Pro pohodzhennya Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku byudzhetsykh ustanov [On approval of the Plan of accounts for budget institutions]: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy ot 26.06.2013 № 611 / [Elektronnyy resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13> [In Ukrainian].

18. Hrechko S.M. Osoblyvosti Vyznannya osnovnykh zasobiv v tsilyakh bukhhalterskoho obliku ta opodatkovannya [Features recognition of assets for the purposes of accounting andtaxation] / S. M. Hrechko // ProblemyTeoriyi ta metodolohiyi bukhhalterskoho obliku, kontrolyu y analizu. — CH.2 (21) 2. — 2012. — S. 23—31 [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 30 березня 2015 р.

УДК 657: 336.5

Кондратюк Ирина Александровна,

канд. экон. наук, доц., доцент кафедры учета в кредитных и бюджетных организациях и экономического анализа, ГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»

(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)
E-mail:kondratyuk_irina@ukr.net
Лондаренко Елена Александровна,
ассистент кафедры учета
в кредитных и бюджетных организациях
и экономического анализа,
ГВУЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»
(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)
E-mail:Londarenko@i.ua

Учет расходов на приобретение нефинансовых активов бюджетных организаций: управленческий аспект

АННОТАЦИЯ. Данное исследование посвящено развитию управленческого учета в бюджетных учреждениях и поиску путей совершенствования учета затрат в условиях модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе. Значительное внимание в статье уделено систематизации классификационных признаков нефинансовых активов, которая является основой построения унифицированных подходов к учету затрат в связи с приобретением за плату отдельных категорий нефинансовых активов. Обновление методологии и методики учета активов бюджетных учреждений обусловило потребность включения в их первоначальную стоимость кроме суммы расходов, которые платят поставщикам (продавцам), сумм косвенных налогов и других расходов, связанных с приобретением активов, что является новым для учета в бюджетных учреждениях. В связи с этим, в статье обоснован порядок включения затрат в первоначальную стоимость отдельных категорий нефинансовых активов. Предложенный порядок распределения транспортных расходов при одновременной транспортировке нескольких объектов основных средств является вкладом в формирование управленческого аспекта учета расходов бюджетного учреждения.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бюджетные организации, нефинансовые активы, первичная стоимость, транспортно-заготовительные расходы, транспортные расходы.

УДК 657: 336.5

Kondratiuk Iryna Oleksandrivna,
PhD (Economics), Associate Professor,
Associate Professor of accounting in credit and budget
institutions department
SHEE“Kyiv National Economic University named after Vadym
Hetman”
(54/1, Prospect Peremogy, Kyiv, 03680, Ukraine)

E-mail: kondratyuk_irina@ukr.net

Londarenko Olena Oleksandrivna,

Assistant Of accounting in credit and budget institutions
department

SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym
Hetman»

(54/1, Prospect Peremogy, Kyiv, 03680, Ukraine)

E-mail: Londarenko@i.ua

Accounting of budget institutions expenditures for buying nonfinancial assets: management aspect

ABSTRACT. The article studies the development of accounting management in budget institutions and search for the ways of improvement of accounting expenses in conditions of modernization of accounting in state sector. The article contains the positions to classify nonfinancial assets which are basis for the structure of unified approaches to accounting expenditures for buying pieces of nonfinancial assets. The updated methodology and methodic of budget institutions' accounting allow to form initial nonfinancial assets costs, as price of assets, indirect taxes, and other expenditures connected with bought assets. These aspects are new for budget institutions accounting. The authors highlight rules to form initial nonfinancial assets costs. The results of the study suggest the guideline for delivery costs division in case of pieces of nonfinancial assets simultaneous delivery. The approach presented enables to form the management aspect of budget institutions' expenditures accounting.

KEY WORDS: budget institutions, nonfinancial assets, initial costs, initial delivery and handling costs, delivery costs.

УДК 657

Кузьмінська Ольга Едуардівна,

канд. екон. наук, доц., професор
кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу

ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)

E-mail: kuzminska@i.ua

ЗАГАЛЬНИЙ АНАЛІЗ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД) ПІДПРИЄМСТВ

АНОТАЦІЯ. Мета статті полягає у виробленні рекомендацій стосовно подальшого розвитку загального аналізу Звіту про фінансові результати. Для досягнення мети дослідження застосовують методи системного