

## ЕКОНОМІКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ПРОСТОРОВО – КЛАСТЕРНИЙ БІЗНЕС

УДК 657.1:658.115

### АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ, ЩО РЕГУЛЮЮТЬ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ, ГАРМОНІЗОВАНИХ З МСБОДС

Ларікова Т.В., к.е.н.

*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»*

У статті здійснено порівняльний аналіз вітчизняної облікової практики щодо обліку активів із положеннями НП(С)БОДС, які гармонізовані із МСБОДС та визначено їх неузгодженість. Разом з тим, визначено, при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій, суб'єктам державного сектору потрібно враховувати їх галузеву специфіку діяльності. У зв'язку з цим, за рекомендацією Міністерства фінансів України, встановлено, головним розпорядникам бюджетних коштів потрібно розробити Положення про бухгалтерський облік активів, капіталу і зобов'язань для установ державного сектору із врахуванням галузевості їх діяльності. За результатами дослідження узагальнено, щодо відображення операцій з активами, в Положенні потрібно: уточнити сутність категорії «основні засоби» із визначенням вартісного критерію; виокремити види основних засобів за їх групами, які притаманні установам державного сектору, зокрема закладам вищої освіти; встановити строки корисного використання окремо для кожної групи основних засобів. За результатами структурного аналізу основних засобів, встановлено, що основні засоби в закладах вищої освіти, поділяються на такі групи, як: земельні ділянки, будівлі, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини та багаторічні насадження, інші основні засоби. Узагальнено, необхідним є розробка методологічних основ формування в бухгалтерському обліку інформації для визначених груп основних засобів на предмет їх визнання та первісної оцінки, переоцінки, амортизації, порядку вибуття та особливостей розкриття інформації у примітках до фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС, гармонізованих із МСБОДС.

**Ключові слова:** НП(С)БОДС, МСБОДС, активи, групи основних засобів, облікова політика, головні розпорядники бюджетних коштів, заклади вищої освіти.

UDC 657.1:658.115

### ANALYSIS OF NATIONAL STANDARDS WHICH REGULATE BUDGET FUNDS ACCOUNTING HARMONIZED WITH IPSASB

Larikova T., Phd in Economics

*Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman*

The article conducts comparative analysis of Ukrainian accounting practices to account assets in accordance with National Accounting Standards, which are harmonized with

IPSASB. The necessity of accounting business operations in accordance with industry specific activities reflection in accounting is determined. In this regard, on the recommendation of the Ministry of Finance of Ukraine, it is established that the main spending units of the budget ought to develop the Regulations on the accounting of assets, capital and liabilities for public sector institutions, taking into account the branch of their activities.

According to the research results, it is necessary to amend the Regulations in the part which discloses operations with assets. It is required: to clarify the essence of the category "fixed assets" with the definition of cost criterion; to distinguish types of fixed assets in their groups that are inherent in public sector institutions, in particular higher education institutions; to establish useful usage terms separately for each group of fixed assets. According to the fixed assets structural analysis results it is established that fixed assets in higher education institutions are divided into such groups: land, buildings, structures and transmission devices, machinery and equipment, vehicles, tools, devices, inventory, animals and perennials planting, other fixed assets. The author concludes that it is necessary to develop a methodological framework to form accounting information to recognize certain groups of fixed assets in accordance with their purpose and initial valuation, revaluation, amortization, disposals and features of disclosure in the notes to the financial statements in accordance with the National Accounting Standards, which are harmonized with IPSASB.

**Keywords:** National Accounting Standards, IPSASB, assets, fixed assets, accounting policy, main spending units, institutions of higher education.

**Актуальність теми.** Державний сектор є важливою системою управління економічного розвитку країни, але досі характеризується численними невідповідностями, спричиненими реформуванням та модернізацією законодавчої бази бухгалтерського обліку в державному секторі. Модернізацію системи бухгалтерського обліку розпочато із прийняттям відповідних документів, які передбачали реформування системи бухгалтерського обліку у державному секторі. Особливої уваги потребує аналіз прийнятих Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі - НП(С)БОДС), які набули чинності протягом 2015-2017 р.р. у порівнянні із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в державному секторі (далі-МСБОДС), які на сьогоднішній день залишаються неможливими щодо їх повного застосування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема реформування та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі займалися такі відомі вчені, як: Л.Г. Ловінська [3], досліджувала тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України; С.В.Свірко [10] вивчала процес

модернізації бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства; Н.І. Сушко [12] проводила дослідження щодо реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі; Т.І. Єфименко, досліджувала зарубіжний досвід застосування МСБОДС в Україні [14] та ін. Однак, вказані напрями дослідження проводились до 2017 р. На початку цього року відбулося повне оновлення законодавчо-нормативної бази бухгалтерського обліку для установ державного сектору, зокрема набрали чинності решта НП(С)БОДС, які потребують методологічних досліджень.

**Метою роботи** є здійснення порівняльного аналізу вітчизняної облікової практики щодо обліку активів із положеннями НП(С)БОДС, які гармонізовані із МСБОДС, проведення аналізу активів та обґрунтування перспектив їх подальшого застосування.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку активів в установах державного сектору здійснюють НП(С)БОДС, а саме: 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи», 123 «Запаси», 127 «Зменшення корисності активів», 129 «Інвестиційна нерухомість», 131 «Будівельні контракти», 133 «Фінансові інвестиції», 134 «Фінансові інструменти», 136 «Біологічні активи».

Зазначено, відповідно до НП(С)БОДС 121 активами є ресурси, контрольовані суб'єктами державного сектору у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, або матимуть потенціал корисності активи суб'єктів державного сектору [5]. Структуру активів суб'єктів державного сектору представлено через фрагмент активної частини Балансу (форма 1-дс) відповідно до НП(С)БОДС 101 та Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, де видно, що активи поділяються на нефінансові і фінансові [8].

Нефінансові активи є основною складовою активів суб'єктів державного сектору. Загалом, поняття «нефінансові активи» є новим для облікової термінології бюджетних установ. У нормативно-правовій базі, зокрема у НП(С)БОДС визначення цього поняття немає. У науковій роботі С.В. Свірко провела дослідження, в якій запропоновано інтерпретувати 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, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому [11, с.23].

До складу нефінансових активів включено: основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, запаси, виробництво, поточні біологічні активи. Найбільшу частину нефінансових активів займають основні засоби. В обліковій термінології поняття «основні засоби» базувалось на чинній нормативно-правовій базі відповідного періоду та висвітлювалось у навчально-методичних матеріалах.

Зокрема, Атамас П. Й. визначав основні засоби як матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік і поступово зменшуються у зв'язку з фізичним і моральним зносом [1, с.265]. За версією Джоги Р. Т., та ін. основні засоби визначено необоротними активами, які мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 500 грн. за одиницю (комплект) [2, с.266]. На думку Шари Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєвої Л. І., які визначали основні засоби як матеріальні активи, що використовує установа багаторазово і безперервно у ході виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить понад 1 рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів становить \_ грн. за одиницю [13].

Особливої уваги потребує дослідження НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» (далі - НП(С)БОДС 121), який визначає методологічну основу формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби суб'єктів державного сектору. Також важливим є проведення порівняльного аналізу НП(С)БОДС 121 із МСБОДС 17 «Основні засоби» на предмет їх гармонізації.

На сьогоднішній день, облік основних засобів суб'єктів державного сектору регулюється низкою нормативно-правових документів, основними з яких є: МСБОДС 17 «Основні засоби» [4], НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [5] та розроблені Міністерством фінансів України Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [7]. Зазначені документи регулюють методологічні основи формування у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби на різних ділянках

облікового процесу. Однак між ними є невідповідність, які на практиці зумовлюють виникнення проблем як у процесі придбання таких активів, так і при їх експлуатації та ліквідації (реалізації).

Трактування категорії «основні засоби» відповідно до чинної нормативно-правової бази узагальнено в табл. 1.

*Таблиця 1 - Трактування категорії «основні засоби» відповідно до чинної нормативно-правової бази*

Нормативний документ	Інтерпретація
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
МСБОДС 17 «Основні засоби»	Основні засоби – матеріальні активи, що їх: а) утримує суб'єкт господарювання для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»	Основні засоби - матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

*Узагальнено автором.*

Як видно у МСБОДС 17 та НП(С)БОДС 121 трактування категорії «основні засоби» співпадає, що свідчить про відповідність та узгодженість нормативних документів між собою. Однак, у зазначених стандартах не визначено вартісний критерій основних засобів, а встановлено лише граничну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів. Зовсім інше визначення пропонується у Податковому кодексі України, який у першу чергу встановлює вартісне обмеження на основні засоби, поділ основних засобів на групи, враховуючи терміни їх корисної дії та норми амортизації і методи нарахування амортизації [6].

Кожен суб'єкт державного сектору має свої галузеві особливості та специфіку діяльності, тому важливо зосередити свою увагу на вивченні однієї галузі. В статті проведено дослідження на прикладі діяльності закладів вищої освіти, зокрема за даними державного вищого навчального закладу (далі - ДВНЗ).

Спірні питання або невідповідність нормативно-правових документів щодо бухгалтерського обліку, зокрема активів доцільно прописати у Положенні про порядок бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань закладів вищої освіти (далі-Положення), яке потрібно розробити головному розпоряднику бюджетних коштів.

З огляду на вказане, спершу у Положенні потрібно навести трактування категорії «основні засоби» відповідно до НП(С)БОДС 121 із визначенням вартісного критерію, яке матиме вигляд: основні засоби – це матеріальні активи, які утримуються з метою використання їх у діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та задоволення потреб суб'єкта державного сектору, або здавання в оренду іншим особам, вартість яких перевищує 6000 гривень і використовуються, за очікуванням, більше одного року.

Зазначимо, що у НП(С)БОДС 121 не визначено види основних засобів за групами, а наведено тільки назви груп, таких як: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини, багаторічні насадження та плодоносні рослини; інші основні засоби.

Види основних засобів за групами визначені у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору [7]. Однак, потребує вивчення група «Інші основні засоби», до якої можуть відноситись різні основні засоби, які не включені до вищезазначених груп.

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності закладів вищої освіти у Положенні доцільно виокремити види основних засобів за певними групами, як наведено в табл. 2.

Як видно, основними групами основних засобів у закладах вищої освіти є земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження та плодоносні рослини, інші основні засоби.

Таблиця 2 - Групи та види основних засобів для закладів вищої освіти

Назва групи основних засобів	Склад групи
Земельні ділянки	Земельні ділянки, отримані суб'єктом державного сектору
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними та іншими установами; 2) будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання; 3) стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо; 4) лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку тощо; 5) гідротехнічні споруди
Машини та обладнання	1) вимірювальні прилади ; 2) регулюючі прилади та пристрої; 3) лабораторне обладнання ; 4) комп'ютерна техніка і її комплектуючі, електронні засоби обробки інформації; 5) медичне обладнання; 6) інші машини та обладнання
Транспортні засоби	1) рухомий склад залізничного, водного, автомобільного транспорту; 2) виробничий транспорт; 3) спортивний транспорт
Інструменти, прилади, інвентар	1) інструменти; 2) виробничий інвентар та приладдя; 3) господарський інвентар
Багаторічні насадження та плодоносні рослини	1) службові собаки; 2) декоративні тварини; 3) піддослідні тварини; 4) багаторічні насадження.
Інші основні засоби	1) декорації та театральні костюми; 2) інформаційні стенди, дошки; 3) атрибутика університету (прапори, банера, та ін.); 4) музейна атрибутика (при наявності музею); 5) теплосети (теплові батареї); 6) ліхтарі вуличні, залізні двері.

Джерело: [7]

Важливим аспектом у системі бухгалтерського обліку є визначення строків корисного використання основних засобів. Такі терміни визначені у додатку 1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [7] та Податковим кодексом України [6]. Для групи «Інші основні засоби» встановлено строк корисного використання 10-12 років, що на практиці є недосяжним.

Більшість закладів освіти, до цієї групи включають: декорації та театральні костюми, інформаційні стенди, ліхтарі вуличні, залізні двері, атрибутика університету, музейна атрибутика, теплосети, тощо. Очевидно, зазначені строки корисного використання для декорацій та театральних костюмів, атрибутики університету є занадто довгими.

Тому, пропонуємо у додатку 1 Положення визначити строки корисного використання для основних засобів, в тому числі до групи «Інші основні засоби» та встановити строки від 5-10 років.

Провівши теоретичне дослідження щодо визначення сутності та видів активів закладів вищої освіти, доцільно провести оцінку забезпеченості активами закладів вищої освіти.

За даними фінансової звітності, зокрема балансу ДВНЗ за 2017 р. проведено аналіз динаміки і структури активів (табл. 3).

Таблиця 3 - Аналіз динаміки і структури активів ДВНЗ за 2017 р.

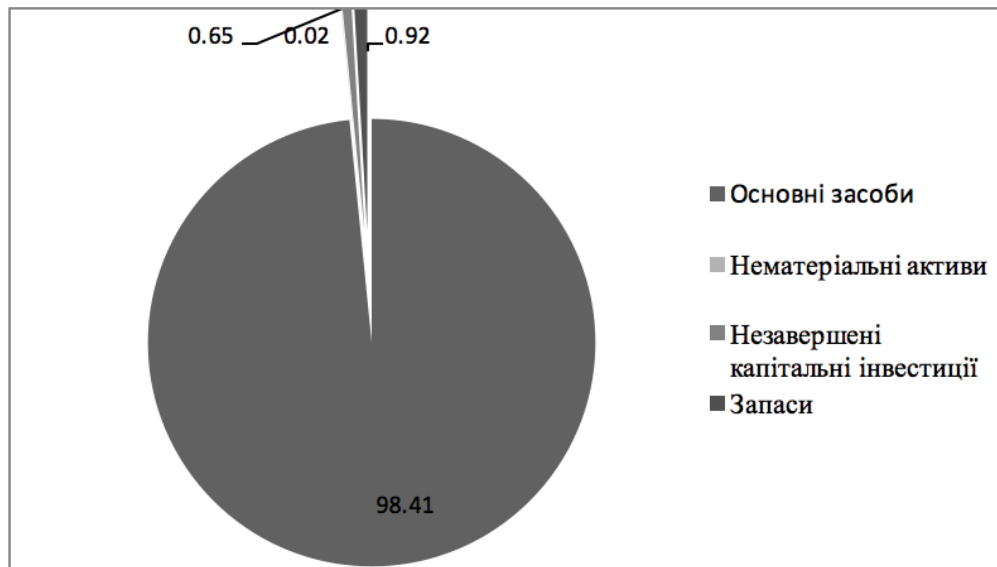
Показники	На початок звітного періоду	Питома вага, %	На початок звітного періоду	Питома вага, %	Відхилення		
					Грн.	Відносне, %	Структурне, %
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>I. Нефінансові активи</b>							
Основні засоби	393576957	96,62	397961798	96,19	4384841	1,11	-0,43
Нематеріальні активи	23334	0,01	62202	0,02	38868	166,57	0,01
Незавершені капітальні інвестиції	2168343	0,53	2634836	0,64	466493	21,51	0,10
Запаси	2337315	0,57	3740164	0,90	1402849	60,02	0,33
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Усього за розділом I</b>	<b>398105949</b>	<b>97,73</b>	<b>404399000</b>	<b>97,75</b>	<b>6293051</b>	<b>1,58</b>	<b>0,02</b>
<b>II. Фінансові активи</b>							
Довгострокова дебіторська заборгованість	491815	0,12	436519	0,11	-55296	-11,24	-0,02
Поточна дебіторська заборгованість:	2505735	0,62	3127152	0,76	621417	24,80	0,14
за розрахунками за товари, роботи, послуги	155506	0,04	268547	0,06	113041	72,69	0,03
за виданими авансами	17398	0,00	9009	0,00	-8389	-48,22	0,00
інша поточна дебіторська заборгованість	2332831	0,57	2849596	0,69	516765	22,15	0,12
Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у:	6537526	1,60	5741904	1,39	-795622	-12,17	-0,22
національній валюті	6239731	1,53	5272580	1,27	-967151	-15,50	-0,26
іноземній валюті	297795	0,07	469324	0,11	171529	57,60	0,04
<b>Усього за розділом II</b>	<b>9237281</b>	<b>2,27</b>	<b>9305575</b>	<b>2,25</b>	<b>68294</b>	<b>0,74</b>	<b>-0,02</b>
<b>Усього нефінансових і фінансових активів</b>	<b>407343230</b>	<b>100</b>	<b>413704575</b>	<b>100</b>	<b>6361345</b>	<b>1,56</b>	<b>-</b>

Розраховано автором.

Як видно з табл. 1 в ДВНЗ вартість активів на кінець 2017 року становить 413704575 грн, зокрема нефінансові активи займають основну частину активів, вартістю 404399000 грн. При цьому за 2017 рік спостерігається позитивна динаміка, обсяги нефінансових активів зросли на 6293051 грн. (1,58%), а фінансових на 68294 грн. (0,74%). Зокрема, нефінансові активи займають основну частину активів - 97,75% порівняно з усього активами, а фінансові активи - 2,25%.

Наочно структуру нефінансових активів ДВНЗ на кінець 2017 р. наведено на рис. 1.





*Рис. 1. Структура нефінансових активів ДВНЗ на кінець 2017 р.  
Побудовано автором.*

Як видно на рис. 2 найбільшу частку з поміж нефінансових активів займають основні засоби, в кінці року вони становили 98,41%; нематеріальні активи - 0,02%; незавершені капітальні інвестиції – 0,65%; запаси – 0,92%. Така структура нефінансових активів для закладів вищою освіти є прийнятною, оскільки саме нефінансові активи забезпечують функціонування діяльності закладів вищої освіти.

Наступним етапом аналітичного дослідження основних засобів є проведення аналізу динаміки і структури основних засобів ДВНЗ за 2017р. (табл. 5).

Як видно з табл. 5 на кінець 2017 року найбільшу частку основних засобів займають: земельні ділянки – 33,84%; будівлі, споруди та передавальні пристрої - 56,41%; машини та обладнання – 2,62%; транспортні засоби - 0,14%; інструменти, прилади, інвентар - 0,59%; тварини та багаторічні насадження - 0,01%; інші основні засоби - 0,06%.

Вартість земельних ділянок на кінець 2017 року становить 248517547 грн., варто зауважити, що 50% цією вартості відображені за нормативною оцінкою, а решта за експертною оцінкою. Відповідно до ст.13 Закону «Про оцінку земель» в бухгалтерському обліку усі земельні ділянки повинні відображатись за експертною оцінкою. Однак, на залучення експертів для проведення експертної оцінки всіх земельних ділянок в бюджетних установах відсутні бюджетні асигнування [9].

Така проблема виникає у більшості закладів вищої освіти, тому в Положенні потрібно встановити окремі обмеження щодо проведення оцінки земельних ділянок.

Таблиця 5 - Аналіз динаміки і структури основних засобів ДВНЗ за 2017 р.

Показники	Залишок на початок року		Питома вага, %		Залишок на кінець року		Питома вага, %		Відхилення первісної (переоціненої) вартості			Відхилення зносу		
	первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	первісна (переоцінена) вартість	знос	Грн.	Відн., %	Струк-не, %	Грн.	Відн., %	Струк-не, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Земельні ділянки	248 517 547	-	36,26		248 517 547	-	33,84		-					
Будівлі, споруди та передавальні пристрої	368 281 033	251 089 102	53,74	86,06	414 193 493	295 747 472	56,41	87,94	45 912 460	12,47	2,67	44 658 370	17,79	1,87
Машини та обладнання	15 277 205	11 729 322	2,23	4,02	19 236 848	12 086 591	2,62	3,59	3 959 643	25,92	0,39	357 269	3,05	-0,43
Транспортні засоби	1 109 236	1 098 440	0,16	0,38	1 063 513	1 053 388	0,14	0,31	-45 723	-4,12	-0,02	-45 052	-4,10	-0,06
Інструменти, прилади, інвентар	4 304 340	4 004 474	0,63	1,37	4 363 161	4 059 620	0,59	1,21	58 821	1,37	-0,03	55 146	1,38	-0,17
Тварини та багаторічні насадження	75 881	16 163	0,01	0,01	75 881	19 196	0,01	0,01	0	0,00	0,00	3 033	18,77	0,00
Інші основні засоби	413 502	185 636	0,06	0,06	413 502	200 773	0,06	0,06	0	0,00	0,00	15 137	8,15	0,00
Бібліотечні фонди	33 442 007	16 721 893	4,88	5,73	32 273 328	16 137 488	4,40	4,80	-1 168 679	-3,49	-0,48	-584 405	-3,49	-0,93
Малоцінні необоротні матеріальні активи	12 893 725	6 435 623	1,88	2,21	13 130 219	6 542 551	1,79	1,95	236 494	1,83	-0,09	106 928	1,66	-0,26
Білізна, постільні речі, одяг та взуття	1 018 471	475 337	0,15	0,16	1 015 017	473 632	0,14	0,14	-3 454	-0,34	-0,01	-1 705	-0,36	-0,02
<b>Разом</b>	<b>685 332 947</b>	<b>291 755 990</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>734 282 509</b>	<b>336 320 711</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>48 949 562</b>	<b>7,14</b>	<b>0,00</b>	<b>44 564 721</b>	<b>15,27</b>	<b>0,00</b>

Розраховано автором

Таким чином, при відсутності бюджетних асигнувань на проведення експертної оцінки земельних ділянок, потрібно сформувати комісію за наказом керівника щодо прийняття рішення про тимчасове застосування нормативної оцінки землі, не більше ніж на два роки, за обсягами, що не перевищує 50% земельних ділянок, вартість яких встановлена за нормативною оцінкою. Таке рішення потрібно оформити шляхом формування відповідної комісії за наказом керівника та результати закріпити у розпорядчому документі про облікову політику бюджетної установи.

**Висновки.** За результатами проведеного дослідження встановлено, при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій, суб'єктам державного сектору потрібно враховувати їх галузеву специфіку діяльності. У зв'язку з цим, за рекомендацією Міністерства фінансів України, визначено необхідність розробки головним розпорядникам бюджетних коштів Положення про порядок бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань. В цьому Положенні потрібно висвітлювати спірні моменти, неузгодженість або невідповідність нормативно-правових документів щодо бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Таким чином, у Положенні для закладів вищої освіти, потрібно уточнити такі моменти, а саме: уточнити сутність категорії «основні засоби» із визначенням вартісного критерію; виокремити види основних засобів за їх групами, які притаманні установам державного сектору, зокрема закладам вищої освіти; встановити строки корисного використання окремо для кожної групи основних засобів.

Також в статті, проведено структурний аналіз основних засобів, результати якого дозволили зробити такі висновки: найбільшу частку основних засобів в закладах вищої освіти займають такі групи ОЗ, як: земельні ділянки, будівлі, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини та багаторічні насадження, інші основні засоби.

Таким чином, в подальшому дослідженні, необхідним є розробка методологічних основ формування в бухгалтерському обліку інформації для визначених груп основних засобів на предмет їх визнання та первісної оцінки, переоцінки, амортизації, порядку вибуття та особливостей розкриття інформації у примітках до фінансової звітності відповідно до НП(С)БОДС, гармонізованих із МСБОДС.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Атамас, П. Й. Облік у бюджетних установах [Текст]: навч. посіб./ Атамас П. Й. – Київ: Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
2. Джога, Р. Т. Облік у бюджетних установах [Текст]: підручник / Джога Р.Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В.; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги.– К.: КНЕУ- 2006. – 483с.
3. Ловінська Л.Г., Сушко Н.І. Тенденції реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності державного сектору України / Л.Г. Ловінська, Н.І. Сушко // Фінанси України. – 2012. - Вип 7 – С. 84-100.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://195.78.68.18/minfin/document/81063/17a.pdf>.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art\\_id=407392&cat\\_id=407391](http://195.78.68.18/minfin/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391).
8. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.
9. Про оцінку земель: закон України від 11.12.03 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
10. Свірко С.В. Модернізація бюджетного обліку як інструмент успішної інтеграції національної економіки до світового господарства / С.В. Свірко // Актуальні проблеми економіки. – 2014. - №5 – С.478-484.
11. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 23-34.
12. Сушко Н., Гізатуліна Л. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі /Н.Сушко, Л. Гізатуліна// Незалежний аудитор – 2012.– №6. – С. 56–57.
13. Шара, Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях [Текст]: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – К.: Центр учбової л-ри - 2011. – 440 с.
14. Iefymenko T. The Experience and Issues об IPSAS Implementation of Ukraine the Context Cooperation with the United Nations / T. Iefymenko, L. Lovinska // International Journal On Governmental Financial Management (IJGFM). – 2017. – Vol. XVII. – № 1. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.icgfm.org/journal/2017/vol1/4>.