

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань Укр економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)



Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ БЮДЖЕТНОГО ОБЛІКУ: ПОРЯД

УДК 657: 336.5

I. О. Кондратиук,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічні ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ПЕРЕОЦІНКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ПЕРЕХІДНОГО ПЕРІОДУ ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ ТА ОБЛІКОВИЙ СУПРОВІД

I. O. Kondratiuk,

PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of accounting in credit and budget institutions depart SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

REVALUATION OF NON-CURRENT ASSETS IN TRANSITION PERIOD OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING: PROCEDU

У статті розглянуто методичні та організаційні аспекти переоцінки основних засобів бюджетних установ, детально викладений її супровід розпорядчими документами установи. Методика обліку результатів переоцінки доповнена конкретними прикладами переоцінки відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби». Розроблені форми: Результати переоцінки для внесення до інвенту (дооцінки/уцінки) та схема відображення переоцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до від результату переоцінки за кожним об'єктом та в цілому. Застосування запропонованих облікових реєстрів та їх взаємозв'язку і організації та методики обліку основних засобів бюджетних установ, що суттєво спрощують роботу працівників облікової служби

The author examined revaluation of non-current assets methodical and organizational aspects in public sector units. Revaluation of non-current administrative documents to permit revaluation. Examples were given to explain revaluation model according to NPSAS 121 "Proper revaluation results are convenient to use and show currently and prior revaluation surplus and deficit for each object and in general. Using much easier.

Ключові слова: бюджетні установи, основні засоби, переоцінка, уцінка, дооцінка.

Key words: public institutions, non-current assets, revaluation, revaluation surplus, revaluation deficit.

Постановка проблеми. Модернізація бухгалтерського обліку державного сектору, що триває, спричинює оновлення методичних та організаційних аспектів бухгалтерського обліку в дію НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» суттєво змінилися методологічні та методичні підходи до обліку основних засобів бюджетних установ, що спричинює труднощі докорінних змін зазнали методика переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку. Зазначена зміна методики обліку унеможливила використання низки нових форм для відображення результатів переоцінки об'єктів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблемних аспектів модернізації бухгалтерського обліку присвячені напрацювання Воськало Н. М. [1, с. 258-262, с. 111 – 114; 3, с. 209-211.]; Свірко С. В. [8, с. 23-34; 9, с. 19 – 27], Сушко Н. І. [10, с. 11-17], Фаріон А. І. [9, с. 19-27] та інших науковців. Втім, питання організаційного обліку основних засобів бюджетних установ в умовах запровадження НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» наразі комплексно не досліджувалися.

Формулювання цілей статті. Метою даного дослідження є удосконалення організаційно-методичного забезпечення переоцінки основних засобів бюджетних установ мети уможливили виконані завдання дослідження, якими є: проаналізувати вимоги НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» в частині проведення переоцінки; висвітлити організаційні відповідно до вимог НП(С)БОДС 121 «Основні засоби»; конкретизувати за допомогою прикладів застосування норм НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» при проведенні систематизації інформації за результатами переоцінки; розробити порядок перенесення даних з зазначених реєстрів до карток балансових рахунків бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Для відображення реальної та достовірної вартості основних засобів бюджетних установ відповідно до їх ринкової вартості застосовується процедура переоцінки. Загальноприйнята процедура переоцінки.

Переоцінка основних засобів передбачає:

- дооцінку (збільшення вартості активів);
- уцінку (зменшення вартості активів).

При проведенні переоцінки важливим є встановити чи проводилися переоцінки у минулому, оскільки їх результати впливають на методику обліку результатів поточної переоцінки.

Таблиця 1.

Можливі варіанти проведення переоцінки

Дооцінка	Уцінка
Активів, які раніше не уцінювалися	Активів, які раніше не дооцінювалися
Активів, які раніше уцінювалися: на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат на суму перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	Активів, які раніше дооцінювалися: на суму уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта

Джерело: систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 «Основні засоби» [5]

При проведенні переоцінки бюджетні установи мають керуватися вимогами НП(С)БО 121 «Основні засоби» [5] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського с [4]. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби передбачають можливість переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його справедливої вартості на річну дату балансу.

Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів бюджетна установа погоджує з органом, уповноваженим управляти об'єктами державної (комунальної) рівня погоджують рішення про проведення переоцінки з суб'єктом державного сектору вищого рівня, який затверджує кошторис. Таке рішення оформлюється розпорядчим документом по установі.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою основних засобів є об'єкти, що мають спільні характеристики, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів, а справедливою вартістю при цьому є сума, за якою можна продати актив або оплатити з дати балансу залишкова вартість об'єктів суттєво не відрізнялася від справедливої, переоцінку слід проводити регулярно.

Оскільки оцінки для визначення справедливої вартості проводить виключно суб'єкт оціночної діяльності, бюджетній установі слід врахувати в кошторисі видатки і діяльності визначається Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 № 2658-III, якими є суб'єкти господарства - зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційної господарської діяльності, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності відповідно до Закону про оцінку майна майнових - органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі.

Суб'єкт оціночної діяльності складає Акт оцінки (Звіт про оцінку), у якому зазначає справедливую вартість об'єкту основних засобів.

Рішення про проведення переоцінки приймається керівником установи, якщо відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості порогом суттєвості (Пс). Слід відмітити, що проведення переоцінки не є обов'язковим, а проводиться за рішенням керівника.

Переоцінку не підлягають малозначні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у вихідний його первісної вартості та решта 50% первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу).

Під час переоцінки одночасно здійснюють також переоцінку суми зносу, нарахованої на необоротні активи, яка склалася на момент проведення переоцінки.

У методиці проведення переоцінки доцільно виокремити декілька етапів. Першим з них є визначення порого суттєвості та його критеріїв (рис. 1).

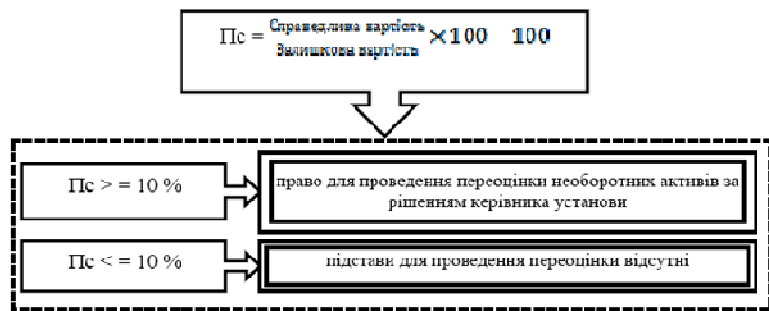


Рис. 1. Визначення порого суттєвості та його критеріїв для проведення переоцінки (систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 «Основні засоби» [5])

Індекс переоцінки (Іпереоц.) обчислюється аналогічно: діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість (рис. 2).

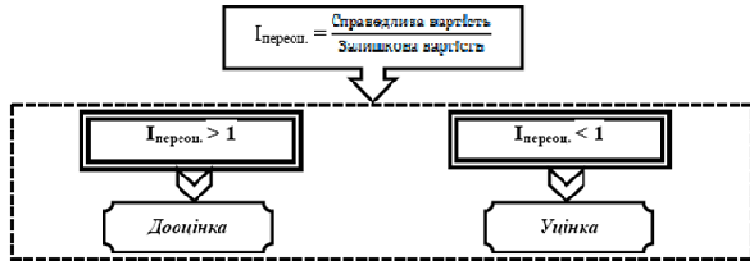


Рис. 2. Визначення порого суттєвості та його критеріїв для визначення виду переоцінки (систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 «Основні засоби» [5])

При визначенні індексу переоцінки слід пам'ятати, що від кількості знаків після коми залежить точність обчислення переоціненої первісної вартості основних засобів, о Далі переоцінену первісну вартість основних засобів (1) та знос (2) вираховують їх множенням на індекс переоцінки.

$$\text{Переоцінена первісна вартість} = \text{Первісна вартість} \times I_p, \quad (1)$$

$$\text{Переоцінена сума зносу} = \text{Сума нарахованого зносу} \times I_p, \quad (2)$$

У випадку, якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, його переоцінену залишкову вартість визначають додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його при цьому залишається незмінною (рис. 3).



Рис. 3. Особливості визначення залишкової вартості об'єкта основних засобів із 100% зносом (систематизовано автором на основі НП(С)БО 121 «Основні засоби» [5])

При цьому, для об'єктів, які продовжують використовуватися, одночасно слід визначити і їх ліквідаційну вартість.

За підписом керівника установи «Про проведення переоцінки основних засобів станом на ХХ.ХХ.ХХХХ» (тобто на дату балансу) формується наказ, що направляєється об'єктами державності (якщо такий визначений), у якому має бути розпорядження про проведення переоцінки, склад комісії: посади та прізвища осіб, відповідальних за пр обліку.

За результатами переоцінки складається Акт переоцінки у якому фіксуються: інвентарний номер, назва, рік введення в експлуатацію, строк корисного використання об'єктом основних засобів. Підписують акт голова та члени комісії. До складу комісії включаються голова комісії – керівник або заступник; члени комісії – головний бухгалтер працівники бухгалтерії, які здійснюють облік необоротних активів, особа, на яку покладено відповідальність за збереження основних засобів, інші посадові особи на розсуд

роботи комісії покладається на керівника установи, а за об'єктивність визначення реальної вартості необоротних активів — на керівника і голову комісії. Після затвердження А про відображення змін в бухгалтерському обліку та їх внесення до облікових реєстрів

Зазначені у Акті дані про переоцінку відображують у реєстрах аналітичного обліку основних засобів (інвентарних картках), що затвержені наказом «Про затвердження засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання» Державного казначейства України і у Відомості нарахування амортизації. Також слід в обов'язковому порядку зафіксувати інформацію і про підстави проведення переоцінки.

Методологією обліку передбачено віднесення:

- суми дооцінки залишкової вартості основних засобів на збільшення капіталу в дооцінках;
- суми уцінки залишкової вартості основних засобів до складу витрат звітного періоду.

Втім, якщо:

- дооцінці передувала уцінка основних засобів, то сума такої дооцінки визнається доходами установи у сумі, що не перевищує суми попередньої уцінки. Суму такого пк звітного року;

- уцінці передувала дооцінка основних засобів, то суму такої уцінки відносять на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки. А різницю між сумою звітного періоду.

З метою мінімізації можливих порушень та помилок доцільним вбачається підкріплення порядку проведення переоцінки основних засобів конкретними прикладами результатів переоцінки в обліку.

1. ДООЦІНКА

1.1. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, які раніше не уцінювалися зараховується суб'єктом державного сектору до капіталу в дооцінках (табл.

Таблиця 2.

Зміст операцій	Кореспонденція субрах	
	Дт	К
Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму:		
дооцінки первісної вартості	101 - 122	4-
коригування суми зносу	441	131.

Джерело: Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [7]

Наприклад:

Дооцінка залишкової вартості об'єкта основних засобів, які раніше не уцінювалися

- первісна вартість стабілізатора напруги 5008,00 грн.;
- сума нарахованого зносу 2003,00 грн.;
- залишкова вартість 3005,00 грн. (5008,00 – 2003,00).
- справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 6525,00 грн.

Визначимо індекс переоцінки:

$$\text{Іпереоц} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} = \frac{6525,00}{3005,00} = 2,1714$$

Відхилення залишкової вартості стабілізатора напруги від його справедливої вартості є 117 % ((2,1714 – 1) × 100), тобто поріг суттєвості > 10 % (Пс), отже є право для пц

$$\text{Іпереоц} > 1 - \text{здійснюємо дооцінку (2,1714)}.$$

Розрахуємо первісну вартість і знос після переоцінки:

Переоцінена сума зносу = Сума нарахованого зносу x Іпереоц.

$$4349,00 = 2003,00 \times 2,1714$$

Переоцінена вартість = Первісна вартість x Іпереоц;

$$10874,00 = 5008,00 \times 2,1714$$

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 3).

Таблиця 3.

Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена) Іпереоц.=2,1714	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-)) в тому числі		
				Разом	в межах суми попередніх переоцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	сума перецінки (дооцінки (+) або уцінки (-))
1	2	3	4	5 = (4-2)	6 = 5, але якщо 5 не більше 3	
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	5008,00	-	10874,00	5866,00	-	
Знос	2003,00	-	4349,00	2346,00	-	
Залишкова вартість	3005,00	-	6525,00	-	-	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

Дт 441 Кт 131 2346,00 грн. (4349,00 – 2003,00) коригування суми нарахованого зносу

Дт 104 Кт 441 5866,00 грн. (10874,00 – 5008,00) результат дооцінки первісної вартості стабілізатора напруги

1.2. Сума дооцінки, якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів визнається доходами суб'єкта державного сектору у сумі, що не перевищує

Таблиця 4.

Кореспонденція субрахунків для оформлення дооцінки залишкової вартості у межах сум попередньої уцінки об'єктів основних засобів, які раніше уцінювалися

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:		
коригування суми зносу	101 - 122	131 -
на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	7-

Джерело: Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [7]

Наприклад:

Дооцінка після проведення уцінки в межах суми попередніх уцінок:

- первісна (переоцінена) вартість стабілізатора напруги 2625,00 грн. (була уцінена на 2383,00 грн.);
- сума нарахованого зносу 1313,00 грн. (була уцінена на 953,00 грн.);
- залишкова вартість 1312,00 грн. (була уцінена на 1430,00 грн.);
- справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 2025,00 грн.

Визначимо індекс переоцінки:

$$\text{Індекс} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} = \frac{2025,00}{1312,00} = 1,5435$$

Відхилення залишкової вартості стабілізатора напруги від його справедливої вартості є 54 % ((1,5435 - 1) × 100), тобто поріг суттєвості > 10 % (Пс), отже є право для пор.

$$\text{Індекс} > 1 - \text{здійснюємо дооцінку (1,5435)}.$$

Розрахуємо первісну вартість і знос після переоцінки:

Переоцінена сума зносу = Сума нарахованого зносу (переоцінена) × Індекс.

$$2027,00 = 1313,00 \times 1,5435$$

Переоцінена вартість = Первісна (переоцінена) вартість × Індекс;

$$4052,00 = 2625,00 \times 1,5435$$

Сума дооцінки залишкової вартості 713,00 грн. (2025,00 - 1312,00), а сума проведених уцінок, що були включені до складу витрат - 1430,00 грн., отже дооцінку залишок у межах суми попередніх уцінок.

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 5).

Таблиця 5.
Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена) Індекс=1,5435	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-)) в тому числі		
				Разом	в межах суми попередніх переоцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	сума переоцінки (дооцінок (+) або уцінок (-))
1	2	3	4	5 = (4-2)	6 = 5, але якщо [5] не більше [3]	
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	2625,00	-2383,00	4052,00	1427,00	-	
Знос	1313,00	-953,00	2027,00	714,00	-	
Залишкова вартість	1312,00	-1430,00	2025,00	713,00	713,00	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

Дт 104 Кт 131 714,00 грн. (2027,00 - 1313,00) коригування суми нарахованого зносу

Дт 104 Кт 741 713,00 грн. (2025,00 - 1312,00) на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат

1.3. Сума дооцінки об'єкта основних засобів, якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка, визнається доходами суб'єкта державного сектору у сумі, що не перевищує до капіталу в дооцінках звітного року (табл. 6).

Таблиця 6.

Кореспонденція субрахунків для оформлення дооцінки залишкової вартості у межах сум та у суммах перевищення попередньої уцінки об'єктів основних засобів, які раніше уцінювалися

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:		
коригування суми зносу	101 - 122	131 -
на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	7-
на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	4-

Джерело: Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [7]

Наприклад:

Дооцінка після проведення уцінки (перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми уцінками цього об'єкта):

- первісна (переоцінена) вартість стабілізатора напруги 2625,00 грн. (була уцінена на 2383,00 грн);
 - сума нарахованого зносу 1313,00 грн. (була уцінена на 953,00 грн.);
 - залишкова вартість 1312,00 грн. (була уцінена на 1430,00 грн.);
 - справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 4025,00 грн.
- Визначимо індекс переоцінки:

$$\text{Індекс} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} = \frac{4025,00}{1312,00} = 3,0678$$

Відхилення залишкової вартості стабілізатора напруги від його справедливої вартості є 207 % $((3,0678 - 1) \times 100)$, тобто поріг суттєвості > 10 % (Пс), отже є право для п

Індекс > 1 – отже, здійснюємо дооцінку (3,0678).

Розрахуємо первісну вартість і знос після переоцінки:
 Переоцінена сума зносу = Сума нарахованого зносу (переоцінена) x Індекс.

$$4028,00 = 1313,00 \times 3,0678$$

Переоцінена вартість = Первісна (переоцінена) вартість x Індекс;

$$8053,00 = 2625,00 \times 3,0678$$

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 7).

Таблиця 7.
Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/ переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена Індекс=3,0678	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-))		
				Разом	в тому числі	
					в межах суми попередніх переоцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	сума пере- оцінки або у- цінки
1	2	3	4	5 = (4-2)	6 = 5, але якщо [5] не більше [3]	сума пере- оцінки або у- цінки
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	2625,00	-2383,00	8053,00	5428,00	-	
Знос	1313,00	-953,00	4028,00	2715,00	-	
Залишкова вартість	1312,00	-1430,00	4025,00	2713,00	1430,00	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

Дт 104 Кт 131 2715,00 грн. (4028,00 – 1313) коригування суми нарахованого зносу

- переоцінка залишкової вартості в межах суми попередніх уцінок:

Дт 104 Кт 741 1430,00 грн. результат дооцінки залишкової (переоціненої) вартості стабілізатора напруги в межах суми попередніх уцінок

- сума перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми уцінками цього об'єкта

Дт 104 Кт 441 1283,00 грн. (2713,00 – 1430,00) сума перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу

2. УЦІНКА

2.1. Сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору зараховується до складу витрат звітного періоду (табл. 8).

Таблиця 8.

Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних засобів, які раніше не дооцінювались

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму:		
коригування суми зносу	131 - 133	101 -
різниці залишкової вартості	831	101 -

Джерело: Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [7]

Наприклад:

Уцінка активів, які раніше не дооцінювались:

- первісна вартість стабілізатора напруги 5008,00 грн.;

- сума нарахованого зносу 2003,00 грн.;

- залишкова вартість 3005,00 грн. (5008,00 – 2003,00).

- справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 2525,00 грн.

Визначимо індекс переоцінки:

$$\text{Індекс} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} = \frac{2525,00}{3005,00} = 0,8403$$

Відхилення залишкової вартості стабілізатора напруги від його справедливої вартості є 16% $((0,8403 - 1) \times 100)$, тобто поріг суттєвості > 10 % (Пс), отже є право для п

Індекс < 1 – отже, здійснюємо уцінку (0,8403).

Розрахуємо первісну вартість і знос після переоцінки:
 Переоцінена сума зносу = Сума нарахованого зносу x Індекс.

$$1683,00 = 2003,00 \times 0,8403$$

Переоцінена вартість = Первісна вартість x Іпереоц;

$$4208,00 = 5008,00 \times 0,8403$$

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 9).

Таблиця 9.
Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/ переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена) Іпереоц.=0,8403	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-)) в тому числі		
				Разом	в межах суми попередніх переоцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	сума перевищення або уцінки попередніх (дооцінок (-))
1	2	3	4	5 = (4-2)	6 = 5, але якщо [5] не більше [3]	
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	5008,00	-	4208,00	-800,00	-	
Знос	2003,00	-	1683,00	-320,00	-	
Залишкова вартість	3005,00	-	2525,00	-480,00	-	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

Дт 131 Кт 104 320,00 грн. (1683,00 – 2003,00) коригування суми нарахованого зносу

Дт 831 Кт 104 480,00 грн. (2525,00 – 3005,00) результат уцінки залишкової вартості стабілізатора напруги в межах суми попередніх дооцінок

2.2. Сума уцінки об'єкта основних засобів, якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка, зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінок перевищує суми попередніх дооцінок (табл. 10).

Таблиця 10.
Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних засобів, які раніше дооцінювались в межах суми дооцінки

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Дт	Кт
Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:		
коригування суми зносу	131 - 133	101 -
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101 -

Джерело: Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [7]

Наприклад:

Уцінка після проведення дооцінки (в межах суми попередніх дооцінок):

- первісна (переоцінена) вартість стабілізатора напруги 7391,00 грн. (була дооцінена на 2383,00 грн.);

- сума нарахованого зносу 3695,00 грн. (була дооцінена на 953,00 грн.);

- залишкова вартість 3696,00 грн. (була дооцінена на 1430,00 грн.);

- справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 2525,00 грн.

Визначимо індекс переоцінки:

$$\text{Іпереоц} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} = \frac{2525,00}{3696,00} = 0,6832$$

Відхилення залишкової вартості стабілізатора напруги від їх справедливої вартості є 32% ((0,6832 – 1) × 100), тобто поріг суттєвості > 10% (Пс), отже є право для проведення уцінки.

Іпереоц < 1 – отже, здійснюємо уцінку (0,6832).

Розрахуємо первісну вартість і знос після переоцінки:

Переоцінена сума зносу = Сума нарахованого зносу (переоцінена) x Іпереоц.

$$2524,00 = 3695,00 \times 0,6832$$

Переоцінена вартість = Первісна (переоцінена) вартість x Іпереоц;

$$5049,00 = 7391,00 \times 0,6832$$

Сума уцінки залишкової вартості 1171,00 грн. (2525,00 – 3696,00), а сума проведених дооцінок була 1430,00 грн., отже уцінку залишкової вартості проводимо на суму 1171,00 грн.

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 11).

Таблиця 11.
Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/ переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена) Іпереоц.=0,6832	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-)) в тому числі		
				Разом	в межах суми попередніх	сума перевищення або уцінки попередніх

1	2	3	4	5 = (4-2)	переоцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	попере: (дооцінок)
					6 = 5, але якщо [5] не більше [3]	
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	7391,00	2383,00	5049,00	-2342,00	-	
Знос	3695,00	953,00	2524,00	-1171,00	-	
Залишкова вартість	3696,00	1430,00	2525,00	-1171,00	-1171,00	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

Дт 131 Кт 104 1171,00 грн. (2524,00 – 3695,00) коригування суми нарахованого зносу

Дт 441 Кт 104 1171,00 грн. (2525,00 – 3696,00) результат уцінки залишкової (переоціненої) вартості стабілізатора напруги в межах суми попередніх дооцінок

2.3. Сума уцінки об'єкта основних засобів, якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка, зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооц періоду.

Таблиця 12.

Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних засобів, які раніше дооцінювались в межах суми дооцінки та із перевищенням уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта

Зміст операції	Кореспонденція субрах	
	Дт	К
Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:		
коригування суми зносу	131 - 133	101 -
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101 -
перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	831	101 -

Джерело: Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ [7]

Наприклад:

Уцінка після проведення дооцінки (перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта):

- первісна (переоцінена) вартість стабілізатора напруги 7391,00 грн. (була дооцінена на 2383,00 грн.);

- сума нарахованого зносу 3695,00 грн. (була дооцінена на 953,00 грн.);

- залишкова вартість 3696,00 грн. (була дооцінена на 1430,00 грн.);

- справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 1525,00 грн.

Визначимо індекс переоцінки:

$$\text{Індекс} = \frac{\text{Справедлива вартість}}{\text{Залишкова вартість}} = \frac{1525,00}{3696,00} = 0,4126$$

Відхилення залишкової вартості стабілізатора напруги від їх справедливої вартості є 49% ((0,4126 – 1) × 100), тобто поріг суттєвості > 10 % (Пс), отже є право для прове,

Індекс < 1 – отже, здійснюємо уцінку (0,4126).

Розрахуємо первісну вартість і знос після переоцінки:

Переоцінена сума зносу = Сума нарахованого зносу (переоцінена) × Індекс.

$$1525,00 = 3695,00 \times 0,4126$$

Переоцінена вартість = Первісна (переоцінена) вартість × Індекс;

$$3050,00 = 7391,00 \times 0,4126$$

Сума уцінки залишкової вартості 2171,00 грн. (1525,00 – 3696,00), а сума проведених дооцінок була 1430,00 грн., отже уцінку залишкової вартості проводимо на сум дооцінок 1430,00 грн., та різниці у сумі 741,00 грн.

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 13).

Таблиця 13.

Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/ переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена) Індекс=0,4126	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-))		
				Разом	в межах суми попередніх дооцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	сума пер або у варт попере: (дооцінок)
1	2	3	4	5 = (4-2)	6 = 5, але якщо [5] не більше [3]	
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	7391,00	2383,00	3050,00	-4341,00		
Знос	3695,00	953,00	1525,00	-2170,00		
Залишкова вартість	3696,00	1430,00	1525,00	-2171,00	-1430,00	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

- Дт 131 Кт 104 1525,00 грн. (1525,00 – 3695,00) коригування суми нарахованого зносу
- переоцінка залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок:
- Дт 441 Кт 104 1430,00 грн. результат уцінки залишкової (переоціненої) вартості стабілізатора напруги в межах суми попередніх дооцінок
- сума перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта
- Дт 831 Кт 104 741,00 грн. (2171,00 – 1430,00) результат уцінки залишкової (переоціненої) вартості стабілізатора напруги понад суми попередніх дооцінок
Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта суми зносу об'єкта.

Наприклад:

- первісна (переоцінена) вартість стабілізатора напруги 2625,00 грн. (була уцінена на 2383,00 грн.);
- сума нарахованого зносу 2625,00 грн. (була уцінена на 953,00 грн.);
- залишкова вартість 00,00 грн. (була уцінена на 1430,00 грн.);
- справедлива вартість стабілізатора напруги на дату балансу 1525,00 грн.

Розрахуємо вартість переоцінки:

$$\text{Переоцінена залишкова вартість} = \text{Первісна (переоцінена) вартість} + \text{Справедлива вартість}$$

$$4150,00 = 2625,00 + 1525,00$$

Вносимо результати переоцінки до інвентарної картки (табл. 14).

Таблиця 14.
Результати переоцінки станом на XX.XX.XXXX для внесення до інвентарної картки

Показник	Первісна/ переоцінена (дооцінена або уцінена)	Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) / уцінки (-))	Після переоцінки (дооцінена або уцінена) Іпереоц.=	Сума переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-))		
				Разом	в межах суми попередніх переоцінок (дооцінок (+) або уцінок (-))	в тому числі суми перецінки або уцінки переціненої вартості (дооцінки)
1	2	3	4	5 = (4-2)	6 = 5, але якщо 5 не більше 3	
Первісна або переоцінена (справедлива) вартість	2625,00	-2383,00	4150,00	1525,00	-	
Знос	2625,00	-953,00	2625,00	-	-	
Залишкова вартість	00,00	-1430,00	1525,00	1525,00	1430,00	

Джерело: запропоновано автором

Оформлюємо облікові записи:

- переоцінка залишкової вартості в межах суми попередніх уцінок:

Дт 104 Кт 741 1430,00 грн. результат уцінки залишкової (переоціненої) вартості стабілізатора напруги в межах суми попередніх дооцінок

- сума перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми уцінками цього об'єкта

Дт 104 Кт 441 95,00 грн. (1525,00 – 1430,00) перевищення уцінки залишкової вартості над попередніми дооцінками.

Для проведення переоцінки запропоновано форму Відомості переоцінки (табл. 15). Схема відображення переоцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку рис. 4. Результати переоцінки в кореспонденції субрахунків слід систематизувати в меморіальному ордері ф. 274.

104					131					441				
Сальдо		4	32673			16647		5	Сальдо		Сальдо		-	-
	13а	5866				14	232		14		14а	2346	5866	
	14		232	14							16	2601	1378	
	16	972		16		Оборот	232	2346	14а	Оборот	Оборот	4947	7244	
	17	157		17				18761	11	Сальдо	Сальдо		2297	
Оборот		6995	232	Оборот										
Сальдо	10	39436												

741				831			
Оборот	-	-	Оборот	Оборот	-	-	Оборот
		2601	16		17	1221	
Оборот		2601	(разом -)	Оборот	Оборот	1221	Оборот

Рис. 4. Схема відображення переоцінки основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до відомості перецінки (запропоновано автором)

Таблиця 15.
Зведена відомість переоцінки (дооцінки/уцінки) станом на XX.XX.XXXX

№ зп	Інвентарний номер	Назва об'єкта	Первісна/ переоцінена (дооцінена або уцінена)			Сума попередньої переоцінки (дооцінки (+) або уцінки (-))			Після переоцінки (дооцінена або уцінена)			Сума перецінки	
			разом	знос	залишкова	разом	знос	залишкова	разом	знос	залишкова	усього 13=	первісна 14

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	13a	14
		Дооцінка												
			5008	2003	3005	-	-	-	10874	4349	6525	5866	5866	-
			2625	1313	1312	-2383	-953	-1430	4052	2027	2025	1427	-	714
			2625	1313	1312	-2383	-953	-1430	8053	4028	4025	5428	-	2714
			2625	2625	0	-2383	-953	-1430	4150	2625	1525	1525	-	-
		Разом	12883	7254	5629	-7149	-2859	-4290	27129	13029	14100	14246	5866	3424
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	13a	14
		Уцінка												
			5008	2003	3005	-	-	-	4208	1683	2525	-800	-	-320
			7391	3695	3696	2383	953	1430	5049	2524	2525	-2342	-	-117
			7391	3695	3696	2383	953	1430	3050	1525	1525	-4341	-	-217
		Разом	19790	9393	10397	4766	1906	2860	12307	5732	6575	-7483	0	-366
		Усього	32673	16647	16026	-2383	-953	-1430	39436	18761	20675	6763	5866	-232

Джерело: запропоновано автором

Висновки і перспективи подальших досліджень. Запропонований спосіб організації проведення переоцінки та систематизації облікової інформації щодо переоцінки (розрахунків, уможливило арифметичну перевірку правильності обчислення, сприяє уникненню помилок при відображенні результатів переоцінки в кореспонденції субрахунок щодо результатів переоцінювання кожного об'єкта. Логічним продовженням даного дослідження є розроблення методичних рекомендацій з порядку проведення переоцінки (удосконалення методичного забезпечення облікової роботи працівників бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору).

Література

1. **Воськало Н. М.** Порівняльна характеристика національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору / Н. М. Воськало // **Науковий вісник**
2. Дорошенко О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко // **Вісник Хмельницького національного університету**. — № 2. — Т. 1. — 2012. — С. 111—114.
3. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О. Дорошенко // **Науковий вісник** - 211.
4. 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/press/article/main?art_id=407392&cat_id=407391.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 N 1202 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
6. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або міс. Державного казначейства України та Держкомстату України від 02.12.97 № 125/70 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z06>
7. Про затвердження Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.
8. Свірко С. В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С. В. Свірко // **Незалежний аудитор**. - 2013. - № 5
9. **Свірко С. В.** Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державою // **Незалежний аудитор**. - 2013. - № 4. - С. 19-27.
10. Сушко Н. Реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Н. Сушко, Л. Гізатуліна // **Державний бухгалтер і аудитор**. - 2012 - №1. - С. 11—17.

References.

1. Vos'kalo, N.M. (2014), "Comparative Characteristics of National and International Accounting Standards for the Public Sector", *Naukovy visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 24.4, pp. 2:
2. Doroshenko, O.O. (2012) "Financial reports of public sector institutions according to National Public Sector Accounting Standards", *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho univ.*
3. Doroshenko, O.O. (2013) "Transformation of Objects of Accounting in Budget Funded Institutions in the Context of Modernisation of Accounting in the State Sector", /, O. Do 209-211.
4. Ministry of Finance (2015), "Methodical recommendation for public sector institutions Property, Plant and Equipment accounting", available at: <http://www.minfin.gov.ua/tson> (Accessed 17 November 2015).

5. Ministry of Finance (2012), "National Accounting Standard for public sector institutions 121 "Property, Plant and Equipment"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>
6. State Treasury of Ukraine (1997), "Forms for non-fixed assets of public sector institutions accounting and writing off", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/lavs/show/z0612-97>
7. Ministry of Finance (2013), "Correspondence of accounts of record-keeping, equity and liabilities of public sector institutions reflection", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/1>
8. Svirko, S.V. (2013), "Development of assessment of non-financial assets in budgetary institutions: historical traditions and current trends", *Nezalezhnyj audytor*, vol 5, pp. 23-34.
9. Svirko, S.V. and Farion, A.I. (2013), "Structuring the system of accounts in budget accounting under developing integrated information support for public finance management in
10. Sushko, N. (2012), "Reforming of public sector accounting system", *Derzhavny bukhalter i auditor*, vol. 1, pp. 11-17.



ТОВ "ДКС Центр"