

В. П. Бойко, магістрант Академії митної
служби України

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПРОЦЕСУ ОЦІНКИ ТА ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Формування основних фондів бюджетних установ – основна затратна стаття їх кошторису. Тому питання державного регулювання оцінки майна, що надходить та вибуває з бюджетної установи чи організації, досить актуальні. У статті розглянуто затверджені нормативними документами методичні підходи до оцінки основних засобів, а також порядок проведення індексації груп необоротних активів у бюджетних установах.

Ключові слова. Державне регулювання, правові механізми, оцінка основних засобів, індексація, первісна вартість, переоцінена вартість, знос.

Formation of core budgetary institutions is the main costly article of costs. Therefore the question of government regulation of property valuation that comes and leaves with the budget institution or organization is quite relevant. The article deals with the regulations adopted systematic approaches to the evaluation of fixed assets, and also for the indexing of groups of fixed assets in budgetary institutions.

Key words. State regulation, legal mechanisms, evaluation of assets, index, initial value, revalued amount, wear.

Постановка проблеми (постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями). У процесі ефективного управління основними засобами великого значення набуває їх обґрунтована оцінка. Оцінка основних засобів являє собою грошовий вираз їхньої вартості. Тому на державному рівні регулюється та контролюється правильність обліку основних засобів, що відображаються за первісною вартістю, до якої включаються всі фактичні видатки, пов'язані з їх придбанням, спорудженням та виготовленням, або за відновною (первісною вартістю, зміненою після індексації, переоцінки).

У наукових виданнях провідні вчені й економісти публікують досить багато праць з приводу оцінки та переоцінки основних засобів, але недостатньо уваги приділяється саме державному регулюванню даного процесу. Головний недолік у авторів статей полягає в тому, що вони тільки дублюють уже існуючі нормативні акти і не вносять конкретних пропозицій з приводу спрощення та вдосконалення методики оцінки й переоцінки основних засобів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій (аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття). У наукових працях за останні роки все більше уваги приділяється оцінці та індексації основних засобів. Даним проблемам присвячено праці М. Дем'яненка, Г. Кірейцева, О. Лесняка, В. Мельниченка, В. Плаксієнка, Л. Пісьмаченко, В. Швеця та інших науковців. Так, О. Лесняк у своїх статтях основну увагу приділяє дискусійним питанням визначення поняття справедливості та ринкової вартості основних засобів, розглядає методику обліку проведення переоцінки основних засобів [1]. В. Мельниченко зупиняється на особливостях оцінки необоротних активів та нарахуванні зносу в бюджетних організаціях [2].

© **В. П. Бойко, 2011**

Мета статті (формулювання цілей статті (постановка завдання). У статті поставлено за мету дослідити правові механізми формування методики оцінки основних засобів у бюджетних установах та проаналізувати порядок проведення індексації необоротних активів згідно з чинним законодавством України.

Виклад основного матеріалу (виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів). Важливу роль у діяльності установи відіграють основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, без яких неможливе надання послуг і виконання робіт. Для підвищення ефективності використання основних засобів бюджетні установи мусять вести своєчасний, повний та постійний облік їх вартості. Зважаючи на це, О. Лесняк акцентує увагу на необхідності постійного порівняння сум чергової переоцінки з результатами попередніх переоцінок, потребує чіткої організації бухгалтерського обліку [1].

Крім того, облік результатів проведеної переоцінки ускладнюється тим, що об'єктом переоцінки є залишкова вартість, яку не відображено в обліку як самостійну величину. Її формують два інших показники, що відображаються в обліку: первісна (або переоцінена, якщо об'єкт раніше переоцінювався) вартість і сума накопиченого зносу. Відповідно, в результаті переоцінки мають змінитися як первісна (переоцінена) вартість, так і сума зносу. Тому О. Лесняк наголошує, що під час обліку необхідно виконати завдання, основний результат якого відомий від самого початку, оскільки результат – переоцінена залишкова вартість або справедлива вартість, заради якої вся процедура і проводиться. Загальну суму переоцінки визначити

нескладно, оскільки вона дорівнює різниці між переоціненою залишковою вартістю й залишковою вартістю до цієї переоцінки. Але для відображення в обліку результатів переоцінки цієї суми недостатньо, слід знати, як змінилися окремо первісна (переоцінена) вартість та окремо сума зносу (переоцінена сума зносу).

Для оцінки основних засобів у митних установах застосовують натуральний і вартісний методи. За натуральним методом оцінки використовуються показники, якими визначаються технічний склад устаткування, основних засобів, виробнича потужність, складається баланс устаткування. Вартісний метод використовується для визначення структури й динаміки основних засобів у цілому, нарахування їх зносу, визначення собівартості та рентабельності виробництва. У зв'язку з тривалим функціонуванням і поступовим спрацюванням засобів праці, постійною зміною умов їхнього відтворення існує кілька показників оцінки основних фондів. Основні засоби в митних установах оцінюються: залежно від моменту проведення оцінки – за первісною (початковою), відновленою чи середньорічною вартістю; залежно від стану основних засобів – за повною або залишковою вартістю.

У системі обліку і звітності основні засоби відображаються за первісною вартістю, до якої включаються всі фактичні видатки, пов'язані з їх придбанням, спорудженням та виготовленням, або за відновною (первісною вартістю, зміненою після індексації, переоцінки).

Видатки, пов'язані з придбанням необоротних активів, відображаються за КЕКВ 2110 “Придбання обладнання та предметів довготривалого використання”.

Не належать до збільшення первісної вартості основних засобів:

1) витрати на наймання транспорту для перевезення основних засобів, бо вони належать до фактичних видатків установи та відображаються за КЕКВ 1135 “Оплата транспортних послуг і утримання транспортних засобів”;

2) суми ПДВ, сплачені під час придбання основних засобів. Стосовно джерела придбання суми ПДВ належать:

– до видатків установи та відображаються за КЕКВ 2110 “Придбання обладнання та предметів довготривалого використання” – під час придбання основних засобів за рахунок коштів загального фонду кошторису;

– до складу податкового кредиту – під час придбання основних засобів за рахунок коштів спеціального фонду. При цьому суми ПДВ, сплачені під час придбання основних засобів, бюджетна організація зараховує до складу податкового кредиту лише в тому випадку, коли її зареєстровано як платника ПДВ. Якщо ж вона не є платником ПДВ, то такі суми належать до видатків установи за КЕКВ 2110 “Придбання обладнання та предметів довготривалого використання”;

3) податки і збори, вартість послуг та інші витрати, що сплачуються під час придбання основних засобів. Ці витрати належать до фактичних видатків установи.

Окрім цього, не збільшують вартість основних засобів:

– роботи з установами структурованої кабельної системи, настроювання локальної обчислювальної мережі тощо, а також витратні матеріали (кабельні лотки, монтажні панелі, розетки, коректори тощо), які було використано під час таких робіт. Ці витрати списуються на фактичні видатки на підставі виправданих документів (договорів на роботи, актів виконаних робіт тощо);

– витрати на поточний і капітальний ремонт. Такі витрати належать до фактичних видатків установи за відповідними кодами економічної класифікації видатків;

– ремонт основних засобів, що спричинив заміну запасних частин. Вартість таких запчастин належить до видатків за відповідними кодами економічної класифікації видатків (крім добудовування, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації відповідних об'єктів та модернізації, що спричинила додаткове укомплектування основних засобів).

Капітальні витрати на поліпшення земель зараховуються до вартості основних засобів щороку в сумі видатків, що належать до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

Облік капітальних витрат на поліпшення земель ведеться шляхом розподілу їх на такі заходи:

– планування земельних ділянок;

– викорчовування площ під рілля;

– очищення водойм із зазначенням зайнятої площі та вартості виконаних робіт щодо кожного заходу.

Капітальні вкладення в багаторічні насадження зараховуються до складу основних засобів щороку в сумі видатків на прийняті в експлуатацію площі незалежно від закінчення всього комплексу робіт.

У бухгалтерській звітності основні засоби відображаються за балансовою вартістю, що є різницею між первісною вартістю та сумою нарахуваного зносу.

Зміна первісної вартості основних засобів відбувається у випадках:

– індексації (переоцінки), що проводиться відповідно до порядку, передбаченого ст. 146.21 Податкового кодексу України [3];

– добудовування, дообладнання, реконструкції та модернізації, що спричинили додаткове укомплектування основних засобів;

– часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Зміна первісної вартості основних засобів після проведення індексації не є підставою для переведення їх на інший субрахунок. Крім того, зміна первісної вартості основних засобів не є додатковим доходом бюджетної установи і не належить до доходів.

Облік основних засобів, за винятком бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття, матеріалів довготривалого використання для наукових цілей і тих, що мають обмежене використання, ведеться в повних гривнях, без копійок. Сума копійок, сплачених під час придбання основних засобів, належить до видатків бюджетної установи.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються у груповому обліку та за номінальними цінами, включаючи вартість початкових палітурних робіт. Витрати на ремонт і реставрацію книг, у тому числі на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не зараховуються, а списуються на видатки за відповідними кодами економічної класифікації видатків.

Відповідно до Закону України “Про бібліотеки та бібліотечну справу” від 27.01.1995 р. № 32/95-ВР, бібліотечний фонд – це впорядковане зібрання документів, що зберігається в бібліотеці. Бібліотечні фонди формуються відповідно до їх значення, складу користувачів та виду бібліотеки.

Зарахування періодичних видань та іншої літератури до бібліотечних фондів має регламентуватися відомчими нормативними актами. Відповідальність за розподіл періодичних видань на бібліотечний і небібліотечний фонд покладається виключно на розпорядника бюджетних коштів. Адже від того, як буде класифіковано таку літературу, залежить застосування КЕКВ під час її придбання.

Так, за КЕКВ 2110 “Придбання обладнання та предметів довготривалого користування” здійснюються видатки на поповнення книг для бібліотечних фондів, тобто якщо періодичні видання (газети, журнали) є бібліотечним фондом, видатки на їх придбання здійснюються за вищевказаним кодом. Якщо ж періодичні видання не належать до бібліотечних фондів, видатки на їх придбання необхідно здійснювати за КЕКВ 1131 “Предмети, матеріали, обладнання та інвентар”.

Згідно з п. 1.7 Інструкції № 64/30 бюджетні установи можуть проводити індексацію первісної (відновної) вартості груп необоротних активів за самостійним рішенням керівника установи. Індексація первісної (відновної) вартості груп необоротних активів проводиться з урахуванням коефіцієнта індексації, що визначається за формулою, передбаченою ст. 146.21 Податкового кодексу України:

$$K^i = [I(a-1)-10] : 100,$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Індексація проводиться лише в тому випадку, коли коефіцієнт індексації перевищує одиницю (тобто якщо річний індекс інфляції більше 110 %). Якщо значення K^i не перевищує одиниці (тобто коли індекс інфляції менше 110 %), основні засоби не індексуються.

Так, за даними Держкомстату, індекс інфляції за 2010 р. становив 109,1 %. Оскільки коефіцієнт індексації за 2010 р. менший одиниці, у 2011 р. бюджетні установи не мають право провести індексацію основних засобів.

Коефіцієнт індексації застосовується до об’єктів основних засобів, що обліковуються в бухгалтерському обліку на рахунках 10, 11 і 12, крім земельних ділянок та об’єктів житлового фонду. Стосовно таких об’єктів індексація їх вартості здійснюється за окремими правилами.

Що стосується строків проведення індексації, то ні в самій Інструкції № 64/30, ні в офіційних роз’ясненнях Держказначейства з цього питання нічого не зазначено [4].

Індексацію основних засобів проводить інвентаризаційна комісія, яку призначають наказом керівника установи щороку та яка діє протягом року. У деяких випадках до складу комісії можуть включити суб’єктів оцінної діяльності. Як нормативно-правовими документами регламентуються такі ситуації? По-перше, керівник установи може самостійно прийняти рішення про залучення до складу комісії суб’єктів оцінної діяльності (п. 1.10 Інструкції № 64/30). По-друге, у ст. 7 Закону про оцінку майна передбачено обов’язковість проведення оцінки майна в разі переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку, а у ст. 10 цього ж Закону надано право суб’єктам оцінної діяльності – органам державної влади та місцевого самоврядування у випадках, визначених нормативно-правовими актами щодо оцінки майна, які затверджуються КМУ, здійснювати оцінку майна самостійно, на підставі наказу керівника.

До речі, Держказначейство в листі “Про порядок проведення переоцінки” від 07.06.2007 р. № 3.4-04/1458-6755 роз’яснювало, що за потреби проведення незалежної оцінки до складу комісії з переоцінки можна залучати суб’єктів оцінної діяльності.

Таким чином, з одного боку, Інструкцією № 64 керівнику надано право щодо залучення до складу комісії суб’єктів оцінної діяльності чи проведення самостійної оцінки, а з іншого – Законом про оцінку майна передбачено обов’язковість застосування його норм під час оцінки основних фондів.

Після того як стає відомим коефіцієнт індексації, комісія приймає рішення про доцільність індексації основних засобів. На підставі висновків комісії керівник бюджетної установи приймає рішення щодо проведення чи не проведення індексації. Відповідальність за організацію роботи комісії покладається на керівника установи, а за об’єктивність визначення реальної вартості активів – на керівника та голову комісії.

Окремо зазначимо про індексацію об’єктів житлового фонду і грошову оцінку земель. У зв’язку з інфляційними процесами балансову вартість об’єктів існуючого житлового фонду щороку узгоджують з реальною вартістю житла. Для цього застосовують механізм індексації, передбачений Методикою визначення балансової вартості об’єктів житлового фонду, затвердженою Постановою КМУ від 09.03.1995 р. № 163 і Постановою КМУ “Про порядок індексації вартості об’єктів житлового фонду” від 31.08.1996 р.

№ 1024. Як передбачено цими документами, індексація об'єктів житлового фонду має проводитися до 15 лютого кожного року станом на 1 січня. Міністерство регіонального розвитку та будівництва України наказом від 27.02.2008 р. № 100 затвердило індекси до балансової вартості об'єктів житлового фонду станом на 1 січня 2008 р. У листі зазначено: якщо індексація житлового фонду проводилася бюджетними установами систематично, то для об'єктів, уведених в експлуатацію до 01.01.2007 р., індекс становить 1,18, а для новостворених об'єктів індекси залежно від строку введення їх в експлуатацію такі: I квартал – 1,15; II квартал – 1,08; III квартал – 1,04; IV квартал – 1.

Слід звернути увагу, що проведення такої індексації обов'язкове, а тому бюджетним установам з метою недопущення заниження в обліку вартості основних засобів необхідно систематично проводити індексацію балансової вартості об'єктів житлового фонду.

Бюджетні установи, на балансі яких значаться земельні ділянки, на котрі є державні акти на право власності на земельну ділянку чи право постійного користування земельною ділянкою, мають проводити індексацію грошової оцінки земель. Механізм індексації таких об'єктів установлено Порядком проведення індексації грошової оцінки земель, затвердженим Постановою КМУ від 12.05.2000 р. № 783.

Під час індексації відбувається зміна первісної (відновної) вартості основних засобів та зносу. Залежно від розміру нарахованого зносу застосовуються різні підходи до переоцінки основних фондів. Під час індексації основних засобів, що мають залишкову вартість, відбувається зміна величини первісної вартості та нарахованого зносу об'єкта. Первісну вартість такого об'єкта збільшують на відповідний коефіцієнт індексації, і одержана величина являє собою проіндексовану первісну вартість:

$$\text{Переоцінена вартість об'єкта} = \text{Первісна вартість} \times K^i$$

Аналогічно індексують суму нарахованого зносу:

$$\text{Переоцінена сума зносу} = \text{Сума нарахованого зносу} \times K^i$$

Під час індексації (переоцінки) комісія оглядає кожну окрему одиницю основних фондів і встановлює на них нові ціни. Якщо вартість проіндексованих основних засобів значно відрізняється від вартості аналогічних нових об'єктів, то вартість цих засобів слід узгодити з вартістю аналогічних нових зразків (п. 1.10 Інструкції № 64 і лист Держказначейства України від 02.02.2007 р № 397-1346). Для цього комісія мусить провести переоцінку таких видів основних засобів і встановити нові ціни, що відповідають цінам на аналогічні нові зразки, які діють на дату індексації. Причому ціни на однотипні предмети мають бути однакові в межах одного головного розпорядника бюджетних коштів. Для цього потрібно мати відповідне розпорядження головного розпорядника. По суті, п.1.10 Інструкції зобов'язує бюджетні установи встановлювати однакові ціни на однотипні об'єкти. Отже, якщо після проведення переоцінки виявиться, що переоцінена первісна вартість об'єкта основних фондів відрізнятиметься від вартості аналогічних нових об'єктів (чи більше, чи менше), то потрібно провести додаткову переоцінку такого об'єкта.

У чинних нормативно-правових актах та офіційних роз'ясненнях щодо обліку основних засобів бюджетних установ немає жодного слова, як здійснювати такі розрахунки. Тому для установи найприйнятніший варіант – отримати рекомендації з боку вищих за рівнем органів управління. Як варіант можемо запропонувати під час визначення критерію відхилення проіндексованої вартості окремих видів основних засобів від вартості аналогічних нових зразків керуватися листом Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108.

Варта уваги ситуація з переоцінкою об'єктів основних фондів, на які нараховано знос у розмірі 100 %, тобто залишкова вартість яких дорівнює нулю. Інструкція № 64 (п. 1.10) передбачає на такі об'єкти встановлювати нову вартість, що додається до їх первісної вартості без зміни суми зносу. Під час переоцінки об'єктів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, доводиться застосовувати механізм переоцінки, який використовують небюджетні установи на підставі п. 17 П(С)БО 7. Отже, в результаті переоцінки первісну вартість таких об'єктів буде збільшено на переоцінену залишкову вартість, сума зносу залишиться без змін. У цьому разі переоцінена залишкова вартість являє собою справедливу вартість, за якою може бути здійснено продаж чи обмін об'єкта, тобто переоцінена залишкова вартість дорівнюватиме справедливій вартості.

У бюджетних установ, що мають на балансі повністю зношені основні засоби, неминуче виникають такі запитання: чим керуватися під час визначення справедливої вартості та як визначити фактичний стан об'єкта? Ідеальним варіантом було б залучення суб'єктів оцінної діяльності, які мають відповідну ліцензію. Адже для цього в керівника бюджетної установи є всі підстави – ст. 7 Закону про оцінку майна і п. 1.10 Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ.

Крім того, проблему з переоцінкою повністю зношених об'єктів основних засобів могли б вирішити рекомендації з боку органів Держказначейства. Адже ще в минулому році Держказначейство в листі від 07.06.2007 р. № 3.4-04/1458-6755 акцентувало увагу на проблемі невідповідності фактичної вартості активів і їх справедливої вартості. Однак нині з даного питання немає будь-яких роз'яснень цього відомства. Тому для установи найприйнятніший варіант – отримати рекомендації з боку вищих за рівнем органів управління.

У зв'язку з тим, що зараз немає роз'яснень Держказначейства про механізм визначення справедливої вартості, є сенс звернутися до Національного стандарту № 1 “Загальні принципи оцінки майна та майнових прав”, затвердженого Постановою КМУ від 10.09.2003 р. № 1440. Як передбачено цим документом, під час визначення вартості об'єкта оцінки застосовуються прибутковий, порівняльний та витратний методи оцінки.

Найприйнятніший метод оцінки майна бюджетних установ – витратний. В основу цього методу покладено процедуру визначення вартості витрат, необхідних для відтворення чи заміщення об'єкта. При цьому оцінна вартість об'єкта визначається, виходячи з витрат на створення, розробку чи придбання об'єкта, подібного до об'єкта оцінки, який за своїми споживчими, функціональними характеристиками може бути йому рівноцінною заміною. Таким чином, вартість об'єкта, що визначається витратним методом, дорівнюватиме витратам на його відтворення за мінусом втрати вартості об'єкта.

Переоцінена залишкова вартість розраховується за такою формулою:

Переоцінена
залишкова вартість = Вартість аналогічних нових зразків $\times (1-K)$,

де K – коефіцієнт втрати вартості об'єкта.

У свою чергу, коефіцієнт втрати вартості об'єкта визначається таким чином:

$$K = \Phi_{\text{факт}} : (T_c + 3),$$

де $\Phi_{\text{факт}}$ – фактичний термін служби (термін служби об'єкта оцінки з дати його введення в експлуатацію до дати переоцінки);

T_c – установлений термін служби;

3 – справедливий залишковий термін служби.

Результати переоцінки доцільно відображати в окремих відомостях. У зв'язку з тим, що нині Держказначейство не розробило спеціальної форми такої відомості, ці документи складаються в довільній формі.

Що стосується об'єктів основних фондів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, то підставою для внесення даних до відомостей будуть акти оцінки.

Після проведення переоцінки комісія складає акт про зміну вартості основних засобів, що затверджується керівником бюджетної установи. Обов'язковість складання цього документа передбачена п. 1.10 Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ. Інформація про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів підлягає відображенню в інвентарних картках обліку основних засобів.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Отже, питанням державного регулювання оцінки основних засобів бюджетних установ у системі обліку й звітності приділяється велика увага, адже наявність повної й достовірної інформації про наявність і рух державного майна сприятиме прийняттю адекватних управлінських рішень щодо необхідності державних закупівель основних засобів за бюджетні кошти. Тому дане питання регулюється на загальнодержавному та відомчому рівнях. Разом з тим цей аспект потребує подальших наукових досліджень, спрямованих на уніфікацію та типізацію методичних підходів до процесу оцінки основних засобів як у бюджетних установах і організаціях, так і в госпрозрахункових підприємствах.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua/>

2. Про затвердження Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс] : наказ Державного казначейства України від 17 лип. 2000 р. № 64, із змінами та доповненнями від 22 груд. 2009 р. № 526. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua/>

3. Лесняк В. Порядок обліку переоцінки основних засобів / Лесняк В. // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. – К., 2007. – Вип. 19. – С. 3–4.

4. Мельниченко В. Учет основных средств и нематериальных активов в бюджетных организациях / В. Мельниченко // Практика бухгалтерского учета. – 2006. – № 24. – С. 45.