

ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ ЗНОСУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

У статті проаналізовано особливості нарахування зносу основних засобів бюджетних установ. Досліджено чинну законодавчо-нормативну базу, яка регулює нарахування зносу. Запропоновано комплекс заходів щодо впровадження нової системи нарахування зносу в бюджетних установах.

The features by extra charge of wear by the fixed assets of budgetary establishments are analyzed in the article. An operating legislative-normative base which regulates the extra charge of wear is investigational. The complex by measures is offered on introduction of the new system by extra charge of wear in budgetary establishments.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах як планової, так і ринкової економіки порядок визначення зносу основних засобів бюджетних установ є найважливішим елементом системи управління відтворення їх майна.

Від ступеня обґрунтованості порядку визначення зносу основних засобів залежить ефективність усієї системи управління майном. У 2000 році було введено в дію «Інструкцію з обліку основних засобів бюджетних установ», що регламентує визначення зносу їх основних засобів.

У відповідності з цією інструкцією замість близько 1400 диференційованих норм зносу, що застосовувалися раніше, запропоновано використовувати лише три. Тому всі основні засоби поділені на групи:

- група 1 – будинки, у тому числі житлові, споруди, їх структурні компоненти, передавальні прилади. Річна норма зносу – 25%;
- група 2 – автомобільні транспортні вузли, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони та рації, інше конторське (офісне) обладнання, пристрої та приладдя до них, інвентарна тара. Річна норма зносу – 25%;
- група 3 – інші основні засоби, що не ввійшли до попередніх груп, у тому числі силові, робочі машини й обладнання, транспортні засоби (крім автомобілів), робоча худоба, багаторічні насадження, що досягли експлуатаційного віку. Річна норма зносу – 15%.

При відображенні в обліку основних засобів, одержаних та переданих безоплатно установленим порядком, що були у використанні, обов'язково зазначається сума нарахованого зносу.

При вибутті об'єктів (предметів) у зв'язку з їх ліквідацією або безоплатною передачею у картках визначається загальна сума зносу за час перебування предмета (об'єкта) в експлуатації, і на цю суму зменшується знос на субрахунок [1] «Знос основних засобів». Знос нараховується від первісної або відновленої вартості основних засобів на кінець року.

Нарахування суми зносу в останній робочій день грудня супроводжується записами за дебетом субрахунку 401 та кредитом субрахунку [1], тобто зменшується в обліку фонд у необоротних активах за їх видами.

Якщо враховувати, що для комерційних підприємств із 01.07.1997 року були введені аналогічні річні норми нарахування зносу та амортизації основних фондів, збільшені для більшості видів засобів праці проти раніше чинних, однак за базу нарахування використовувалася залишкова вартість основних фондів на початок кожного кварталу, а не

первісна або відновлена, то можна констатувати, що для комерційних підприємств стали використовувати прискорений метод залишку, що зменшувався, а для бюджетних установ – ще більш прискорений рівномірний метод на основі тих самих норм при більшому скороченні амортизаційного періоду проти економічно раціональних строків служби більшості засобів праці.

Якщо порівнювати темпи нарахування зносу основних фондів комерційних підприємств з бюджетними, то матимемо: відповідно до раніше чинних норм повний знос спеціальних машин (санітарних, ветеринарних, аварійних, пожежних) на шасі вантажних автомобілів нараховується за 10 років, а на шасі легкових автомобілів і автобусів – за 7 років. Терміни повного зносу цієї техніки скорочено в 2-3 рази без обліку економічної доцільності й реальних можливостей додержання таких термінів оновлення парку.

Повний знос меблів нараховувався за 10-15 років, а нині – за 3-4 роки. І це в умовах глибокої економічної кризи. В Україні навіть не кожне комерційне підприємство може собі дозволити такі темпи оновлення меблів, а тут йдеться про державний сектор народного господарства.

Виник і такий парадокс, що знос, наприклад, меблів, легкових автомобілів, будинків та інших елементів невиробничих основних фондів для платників податку на прибуток нараховується значно триваліше, ніж для бюджетних організацій.

Термін повного зносу основних фондів 3-ї групи може скорочуватися до 5-7 років і може бути на 20% менше, ніж для основних виробничих фондів 3-ї групи комерційних підприємств при використанні найбільш прискореного з дозволених в Україні методів нарахування зносу та амортизації за фіксованими щорічними нормами.

Для деяких об'єктів основних засобів термін нарахування повного зносу зменшився в 5-7 разів. Водночас для аналітичних основних фондів 3-ї групи комерційних підприємств, у тому числі й невиробничих, у результаті нарахування специфіки методу залишку, що зменшується, амортизаційний період розтягується до нескінченності, тобто повний знос не настане, хоч би як довго їх експлуатували. Утворився вигадливий симбіоз прискореного методу з уповільненням.

Нині в умовах глибокої економічної кризи бракує коштів не лише на заміну застарілих засобів праці, а й навіть на їхнє підтримання в робочому стані.

Про явне завищення річних норм зносу основних фондів бюджетних установ свідчить порівняння їх із термінами амортизації основних фондів, встановленими навіть для платників податків у Франції.

Так, термін амортизації житлових і комерційних будинків становить від 20 до 50 років, виробничих будівель – 20 років, майна офісів і конторського оснащення – 10 років. У відповідності з нормами амортизації для платників податку на прибуток, чинними в Польщі, для будинків прийнято рівномірний метод нарахування амортизації з річною нормою 2,5%.

Таким чином, нормативний термін служби будинків у Польщі становить 40 років, тобто у два рази більший, ніж в Україні. Нормативний термін служби житлових будинків – 67 років [2].

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Проблемам управління, аналізу та оцінки ліквідності, а також управління товарними запасами присвячені праці зарубіжних та вітчизняних учених-економістів: С. Д. Батехіна, Ю. П. Яковлева, І. Макаруча, К. Р. Макконнела, С. Хенка та інших. Завдяки роботам цих вчених сформульовано підґрунтя для подальших наукових досліджень у частині управління оборотним капіталом підприємства.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Невирішеними проблемами є: обґрунтування основних принципів нарахування зносу основних засобів бюджетних установ, проведення аналізу форми державного контролю за нарахуванням зносу основних засобів в бюджеті.

Постановка завдання. Цілями статті є: проаналізувати особливості нарахування

зносу основних засобів бюджетних установ; дослідити чинну законодавчо-нормативну базу, яка регулює нарахування зносу; запропонувати комплекс заходів щодо впровадження нової системи нарахування зносу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналізуючи законодавчо-нормативні документи, можна відмітити, що порядок нарахування зносу основних засобів має і перевагу, що полягає в різкому скороченні кількості норм, а отже, і в спрощенні обліку основних засобів.

Але ця обставина ні в якому разі не повинна бути основною при розробці документа, від якості якого залежить забезпечення схоронності та ефективності використання більшої частини неvirобничих основних фондів, що є важливою складовою національного багатства України.

Облік можна ще більш спростити, якщо ввести річну норму зносу для усіх видів основних засобів у розмірі 100%, але охочих запровадити таке нововведення досі не знайшлося в жодній країні світу.

Виграш від спрощення обліку аж ніяк не можна порівняти з потенційною шкодою від застосування прискореного методу нарахування зносу, яка щорічно може вилитися у багатомільйонні збитки. Практика свідчить, що завжди легше, і з більшою користю, приватизується майно, яке має занижену оцінку за даними бухгалтерського обліку [3, с.272]. До прискорених методів нарахування амортизації зазвичай відносять метод суми чисел (кумулятивний у відповідності з новими стандартами бухгалтерського обліку) і залишку, що зменшується (зменшення залишкової вартості).

Неприскореними методами нарахування амортизації вважають рівномірний (прямолінійний) і виробничий, коли знос нараховується пропорційно обсягу створюваної продукції (роботи). При цьому не береться до уваги потреба обліку співвідношення періоду нарахування зносу та економічно раціональних термінів служби засобів праці.

Крім того, слід розрізняти метод нарахування амортизації і систему нарахування, що ґрунтується на цьому засобі.

Так, може виявитися, що при використанні прискореного нарахування амортизації система нарахування буде не тільки не прискореною, а й навіть уповільненою, якщо в умовах високих темпів інфляції не проводити своєчасну і обґрунтовану переоцінку вартості основних засобів.

Прискореною амортизацією слід вважати таку систему нарахування, за якої протягом перших років або протягом усього амортизаційного періоду забезпечується зростання нагромадженої суми амортизаційних відрахувань порівняно з існуючими темпами втрачання засобами праці споживчих властивостей і вартості.

Під неприскореною амортизацією автори [4, с.42; 5, с.164-173] розуміють таку систему нарахування, яка протягом усього економічно раціонального терміну служби засобів праці може забезпечити збіг нагромадженої суми амортизаційних відрахувань з існуючими темпами втрачання засобами праці споживчих властивостей і вартості.

Таким чином, можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду при використанні неприскореної амортизації повинна дорівнювати економічно раціональному терміну служби засобів праці.

Система нарахування амортизації включає в себе засіб нарахування, тривалість амортизаційного періоду щодо економічно раціонального терміну служби засобів праці, порядок переоцінки вартості. За аналогією з амортизацією і систему нарахування зносу засобів праці, що прямо і безпосередньо пов'язана з першою, можна також поділити на прискорену і не прискорену.

Під не прискореною системою нарахування зносу слід розуміти таку систему його нарахування, за якої протягом економічно раціонального терміну служби засобів праці буде забезпечуватися відповідність нагромадженої суми зносу та існуючих темпів втрачання засобами праці споживчих властивостей і вартості.

Отже, період, протягом якого нараховується знос, повинен дорівнювати економічно

раціональному терміну служби засобів праці.

Для деяких засобів праці, що використовуються в бюджетних установах і зазнають швидкого морального старіння, при обґрунтуванні економічного раціонального терміну служби слід враховувати можливість їх послідовного використання в декількох сферах.

Наприклад, при нормативному терміні служби персонального комп'ютера в 10 років передбачати його послідовне використання спочатку в науково-дослідному інституті з високими вимогами до якості обчислювальної техніки протягом, скажімо, чотирьох років, а після цього – в школі протягом шести років.

Під прискореною системою нарахування зносу слід розуміти таку систему його нарахування, за якої протягом перших років або усього періоду нарахування забезпечується випередження нагромадження суми зносу порівняно з існуючими темпами втрачання засобами праці споживчих властивостей і вартості.

Для бюджетної організації раціонально застосовувати тільки неприскорену систему нарахування зносу, бо вона орієнтує на додержання економічно раціональних термінів служби засобів праці і бережливе до них ставлення. Використання прискорених методів нарахування зносу для бюджетних установ узагалі протипоказане і може викликати величезні економічні збитки.

Особливо, якщо істотно скорочується період його нарахування проти економічно раціонально терміну служби. Чинний в Україні з 2000 року порядок нарахування зносу основних засобів стимулює безгосподарність і зловживання під час приватизації.

Прискорена система нарахування амортизації і зносу може застосовуватися тільки для комерційних рентабельних підприємств із метою стимулювання інвестицій, оновлення виробництва й тільки в рамках податкового обліку. Але і в цьому разі з метою управлінського обліку паралельно має визначатися економічна (дійсна) амортизація у відповідності з неприскореною системою.

Система нарахування зносу основних засобів бюджетних установ включає в себе метод нарахування, порядок переоцінки вартості основних засобів, порядок визначення залишкової вартості об'єктів основних засобів.

Систему нарахування зносу основних засобів слід вважати ефективною, якщо обґрунтованим виявиться кожен її елемент.

Наприклад, якщо припустити, що норми нарахування зносу у відсотках ретельно обґрунтовані, а вартість об'єктів основних засобів переоцінюється неправильно, то неправильними виявляться і величини зносу залишкової вартості.

У відповідності з Інструкцією 2000 року [2] витрати на проведення капітальних і поточних ремонтів будівель, засобів праці ніяк не враховуються при визначенні зносу і залишкової вартості основних засобів.

Так, будинок із залишковою вартістю 10 тис. грн. можна капітально відремонтувати, витративши 600 тис. грн., і це не вплине на його залишкову вартість. Із цим не можна погодитися, бо має місце багаторазове зниження залишкової вартості. На час настання потреби в капітальному ремонті повинен нараховуватися знос, пов'язаний тільки з повним відтворенням об'єкта.

Після завершення капітального ремонту має визначатися нова залишкова вартість об'єкта, збільшена на затрати, пов'язані з проведенням капітального ремонту, а також величина, на яку скориговано знос об'єкта.

У відповідності з чинною інструкцією у разі проведення модернізації повинна змінюватися первісна вартість необоротних активів.

Однак тільки збільшення первісної вартості основних засобів без зміни норми нарахування зносу не дає змоги адекватно відобразити зміну зносу і залишкової вартості протягом терміну служби.

Неправомірним із теоретичної точки зору є нарахування амортизації на повне відновлення вузлів і запасних частин до автотранспорту, якщо остання не входять до

заводського комплексу транспортних засобів.

Це введено як для бюджетних установ, так і платників податку, а також не має аналогів у світовій практиці. Вартість вузлів і запасних частин до автотранспорту повинна включатися у вартість ремонтів.

Система нарахування зносу основних засобів бюджетних організацій має виконувати такі функції:

- бути нормативами, що відображають економічно раціональні терміни служби засобів праці до списання в розрізі окремих видів і груп основних засобів;
- більш точно відображати рух залишкової вартості окремих об'єктів основних засобів;
- стимулювати якісне утримання та експлуатацію основних засобів.

На жаль, чинна система нарахування зносу основних засобів бюджетних організацій жодної з перелічених функцій не виконує і потребує докорінного перегляду.

Висновки і перспективи подальших розробок. Можна констатувати, що порядок нарахування зносу основних засобів суперечить економічній теорії і є набагато гіршим за колишній.

Тому впровадження нової системи нарахування зносу вкрай необхідне. Потребує перегляду чинна «Інструкція з обліку основних засобів бюджетних установ». При внесенні змін потрібно врахувати, що період, протягом якого нараховується знос, повинен дорівнювати економічно раціональному терміну служби засобів праці.

Для бюджетної організації раціонально застосовувати тільки не прискорену систему нарахування зносу, бо вона орієнтує на додержання економічно раціональних термінів служби засобів праці й бережливе до них ставлення.

На час настання потреби в капітальному ремонті повинен нараховуватися знос, пов'язаний тільки з повним відтворенням об'єкту.

Після завершення капітального ремонту має визначитися нова залишкова вартість об'єкта, збільшена на затрати, пов'язані з проведенням капітального ремонту, а також величина, на яку скориговано знос об'єкта.

У разі проведення модернізації повинна змінюватися не лише первісна вартість необоротних активів, а й норми нарахування зносу.

Зволікання у внесенні змін у порядок нарахування зносу призведе до того, що залишкова вартість основних засобів бюджетних організацій не виправдано швидко наблизатиметься до нуля, а схоронність їх майна залежатиме тільки від моральних якостей керівників конкретних бюджетних установ.

Список використаної літератури

1. Лист Державного казначейства України від 20 грудня 2005 р. – №07-4/2362-1163 «Про нарахування зносу на необоротні активи бюджетних установ» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE11409.html.
2. Інструкція з обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 17 липня 2000 р. – № 64 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gioc-kmda.kiev.ua/files/File/64_2000.htm.
3. Коваленко А. М. Бухгалтерський облік в Україні / А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ, 2003. – С. 271–294.
4. Орлов П. А. Визначення зношування основних засобів бюджетних установ / П. А. Орлов, С. П. Орлов // Фінанси України. – 2002. – № 2. – С. 41–49.
5. Петрашко П. Г. Казначейська справа / П. Г. Петрашко. – Київ: АВТ, / 2004. – С. 164–173.

Прийнято до друку 14.03.2011