

Основні засоби як предмет закупівлі

У статті «Отримання товарно-матеріальних цінностей як завершальний етап закупівлі», що вийшла друком у журналі «Радник в сфері державних закупівель» за березень 2019 року [№ 3 (90), стор. 40–47], я розглядав питання отримання товарно-матеріальних цінностей (далі — ТМЦ).

Отримання основних засобів ґрунтується на тих же принципах, що й отримання ТМЦ, але за деякими винятками. Ось на них і пропоную зосередитися в цій статті для більшого розуміння важливого питання отримання замовником предмета закупівлі, а саме основних засобів. Зауважу, що статті рекомендовано читати саме в порядку їх публікації в журналі, оскільки бізнес-процеси закупівель висвітлено поетапно (один процес перетікає в наступний і так далі). Тож якщо висмикувати знання з матеріалу епізодично, то ефективність від прочитання буде нижчою, ніж це можливо. А тепер перейдемо до висвітлення теми статті.

Що таке основні засоби

Основні засоби (скорочено — ОЗ) — це матеріальні активи 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, які використовують, за очікуванням, більше одного року.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [далі — НП(С)БО 121] **одиницею обліку ОЗ** є об'єкт основних засобів, а саме:

закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролює суб'єкт державного сектору.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, наказі Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11 (далі —

Методрекомендації № 11) сказано, що якщо об'єкт ОЗ складається з різних компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єкту державного сектору різними способами, або мають різний потенціал корисності, що зумовлює необхідність застосування різних норм амортизації, доцільно розподіляти сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента (п. 10 Методрекомендацій № 11).

Внутрішня телефонна та комп'ютерні мережі, системи безпеки (відеоспостереження) та комплекс охоронно-пожежної сигналізації можуть обліковуватись як окремий інвентарний об'єкт ОЗ. Усі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, кожний окремо може обліковуватися як окремий інвентарний об'єкт. У разі передавання цього комплексу при проведенні демонтажу всі складові оприбутковуються як окремі інвентарні об'єкти (п. 11 Методрекомендацій № 11).

Основні засоби згідно з НП(С)БО 121 класифіковано за такими групами:

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;

інші необоротні матеріальні активи (музейні та бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи тощо).

Вартісний критерій основних засобів

Для того щоб актив можливо було віднести до ОЗ, його вартість, згідно з НП(С)БО 121, повинна перевищувати 6 000,00 грн без ПДВ.

При цьому Інструкцією щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 (далі — Інструкція 333) передбачено, що за категорією 3100 «Придбання основного капіталу», до якої належить КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування», здійснюють видатки на придбання або створення ОЗ, окремих інших необоротних матеріальних активів, збільшення вартості активів унаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Отже, за КЕКВ 3110 можна планувати витрати виключно на придбання ОЗ, таких, наприклад, як науковий прилад вартістю **від 6 000 грн.** Якщо такі прилади коштуватимуть менше ніж 6 000 грн, то тоді їх обліковуватимуть як малоцінні необоротні матеріальні активи (скорочено — МНМА), а видатки на їх придбання здійснюють за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Крім цього, необхідно пам'ятати, що після придбання наукового приладу (або іншого ОЗ) справа переважно на цьому не закінчується. Цей прилад треба змонтувати, під'єднати до якоїсь мережі, налаштувати. Добре, якщо це легко можливо зробити власними силами, але якщо характеристики та умови використання цього приладу одразу вимагають професійного монтажу та використання різноманітних витратних матеріалів? Тоді необхідно звертатися до сервісних інженерів постачальника або сторонніх фахівців, робота яких є не безкоштовною. За яким КЕКВ у такому випадкові здійснювати ці витрати? Відповідь повинна міститися в договорі, і замовникові важливо пам'ятати про це, щоб правильно формулювати необхідні пункти договору на закупівлю.

Наприклад, якщо в договорі буде передбачено, що монтаж, під'єднання до якоїсь мережі є обов'язком постачальника, який передає ОЗ покупцеві «під ключ», то видатки за такі послуги слід відносити за КЕКВ 3110 (п. 22, пп 3.1.1 глави 3 Інструкції № 333).

Якщо ж умовами договору передбачена лише купівля ОЗ (коли сукупні послуги з під'єднання та монтажу здійснюватиме інша підрядна організація), то, згідно з абз. 7, п. 12, пп. 2.2.4 Інструкції № 333, оплату таких послуг здійснюють за КЕКВ 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)».

Придбання ОЗ «по частинах»

Нагадую, що чинна редакція Постанови Кабінету Міністрів України від 04.04.2001 № 332 «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» при закупівлі персонального комп'ютера (системний блок, монітор, клавіатура, маніпулятор «миші», операційна система) встановлює граничну суму витрат на його придбання в розмірі 25 тис. грн. Водночас ця гранична сума призначена для придбання комплектного устаткування, а не окремих деталей (предметів).

У сучасних умовах економії та наявних обмежень вартості придбання ОЗ існують випадки,

коли замовник має кошти тільки за КЕКВ 2210. У такому випадкові бюджетні установи в договорах визначають як предмет закупівлі якісь окремі частини обладнання, наприклад, складові частини персонального комп'ютера (корпус, материнська плата, процесор, оперативна пам'ять, блок живлення тощо).

Та якщо бюджетна установа придбає комплектуючі, щоб зібрати новий комп'ютер, то фактично буде створено об'єкт ОЗ. А такі видатки вже потрапляють під класифікацію капітальних. Адже за кодом 3100 «Придбання основного капіталу» передбачають видатки не тільки на придбання, а й на створення власними силами активів, віднесених до ОЗ та окремих інших необоротних матеріальних активів (п. 3.1 Інструкції № 333).

Тож якщо бюджетна установа хоче зібрати комп'ютер самотужки, то теоретично видатки на придбання комплектуючих і деталей слід було б провести за кодом 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування». Та навряд чи це допустять працівники Казначейства. Адже придбавати комплектуючі й деталі належить лише за КЕКВ 2210.

Проте під час ревізії фінінспектори можуть звинуватити вас у нецільовому використанні коштів (оскільки здійснено поточні, а не капітальні видатки, а в результаті було створено об'єкт ОЗ).

Водночас Держказначейство у своєму листі від 26.03.2015 № 14-04/26-5630 акцентує на тому, що при придбанні таких збірних конструкцій потрібно чітко дотримуватися розмежування між поточними та капітальними витратами, встановленого Інструкцією № 333, а саме:

за категорією 2200 «Використання товарів і послуг» здійснюється оплата поточних видатків, оплата послуг, придбання матеріалів і предметів, які не беруться на облік як основні засоби (пп. 2.2 Інструкції № 333);

за категорією 3100 «Придбання основного капіталу» передбачаються видатки на придбання **або створення власними силами активів**, віднесених згідно із законодавством до ОЗ та окремих інших необоротних матеріальних активів (пп. 3.1 Інструкції № 333).

А тому Казначейство наголошує, що, згідно зі статтею 119 Бюджетного кодексу України (далі — Кодекс), нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають:

бюджетним призначенням, установленим законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет);

напрямам використання бюджетних коштів, визначеним у паспорті бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі)

або в порядку використання бюджетних коштів;

бюджетним асигнуванням (розпису бюджету, кошторису, плану використання бюджетних коштів).

Мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), визначає паспорт бюджетної програми (пп. 40 частини 1 статті 2 Кодексу).

Здійснення видатків за відповідним кодом економічної класифікації не може бути ціллю, встановленою бюджетним призначенням або бюджетними асигнуваннями, і відповідно здійснення видатків за кодом економічної класифікації, що не повністю відповідає економічній сутності платежу, однак відповідає цілям, визначеним у паспорті бюджетної програми, **не можна кваліфікувати як нецільове використання бюджетних коштів**. Наприклад, бюджетною програмою передбачено фінансування за поточними видатками на придбання комплектуючих для поточного ремонту наукового обладнання. Ці комплектуючі можуть відповідати вартісним критеріям ОЗ, але їх закупівля повинна бути здійснена за поточними видатками відповідно до цілей, визначених паспортом бюджетної програми.

Отож і виходить, що бюджетна установа є заручником чинного законодавства: якщо придбати за КЕКВ 2110, то питання виникнуть під час ревізії, а коли спробувати за КЕКВ 3110, то провести оплату не дозволять працівники Казначейства.

Таким чином, при плануванні закупівлі за поточними видатками слід це пам'ятати й, наприклад, зазначати в договорі, що придбання комплектуючих здійснюють для поточного ремонту наявних ОЗ або для поповнення запасів тощо. Тим більш, що Методрекомедації № 11 визначають, що **первісна вартість об'єкта ОЗ** може формуватися як за рахунок капітальних витрат, **так і за рахунок поточних витрат** згідно з економічною класифікацією видатків бюджету (п. 3 Методрекомедацій № 11). Отже, установи можуть використати для збору ОЗ наявні в установі комплектуючі, придбані коштом поточних витрат.

Детальніше про застосування кодів економічної класифікації видатків (КЕКВ) у бюджетному процесі читайте у випуску журналу № 9 (72) за вересень 2017 року на стор. 24.

Новації 2019 року щодо попередньої оплати при

купівлі ОЗ

Не зосереджуватимусь на цьому окремо, але нагадаю читачам, що 2019 року при придбанні ОЗ за попередньою оплатою треба зважати на зміни до Постанови Кабінету Міністрів «Про здійснення попередньої оплати товарів, робіт і послуг, що закуповуються за бюджетні кошти» від 23 квітня 2014 р. № 117, що були внесені Постановою КМУ № 1074 від 05.12.2018. Тепер попередня оплата розпорядниками (одержувачами) бюджетних коштів **за капітальними видатками** та державними контрактами відбувається в результаті спрямування бюджетних коштів виконавцям робіт, надавачам товарів і послуг (крім нерезидентів) **на небюджетні рахунки, відкриті на їх ім'я в органах Казначейства** у встановленому законодавством порядку, з подальшим використанням зазначених коштів виконавцями робіт, надавачами товарів і послуг **виключно з таких рахунків на цілі, визначені договорами про закупівлю товарів, робіт і послуг**. Тож якщо ви плануєте закуповувати ОЗ за попередньою оплатою, то в договорі в розділі «Порядок розрахунків» має з'явитися відповідне застереження (наводжу приклад нижче).

Приклад

3.1. Оплата Товару здійснюється у національній валюті України — гривні.

3.2. Відповідно до підп. 1 п. 1 ПКМУ від 23.04.14 р. № 117 та рішення головного разрядника (*реквізити такого рішення*) розрахунки проводяться на умовах попередньої оплати в розмірі (*розмір відсотків*), яка здійснюється на підставі виставленого **Постачальником** рахунку-фактури у безготівковій формі шляхом банківського переводу Покупцем грошових коштів на розрахунковий рахунок **Постачальника** протягом 10 (десяти) банківських днів з дати виставлення рахунку-фактури.

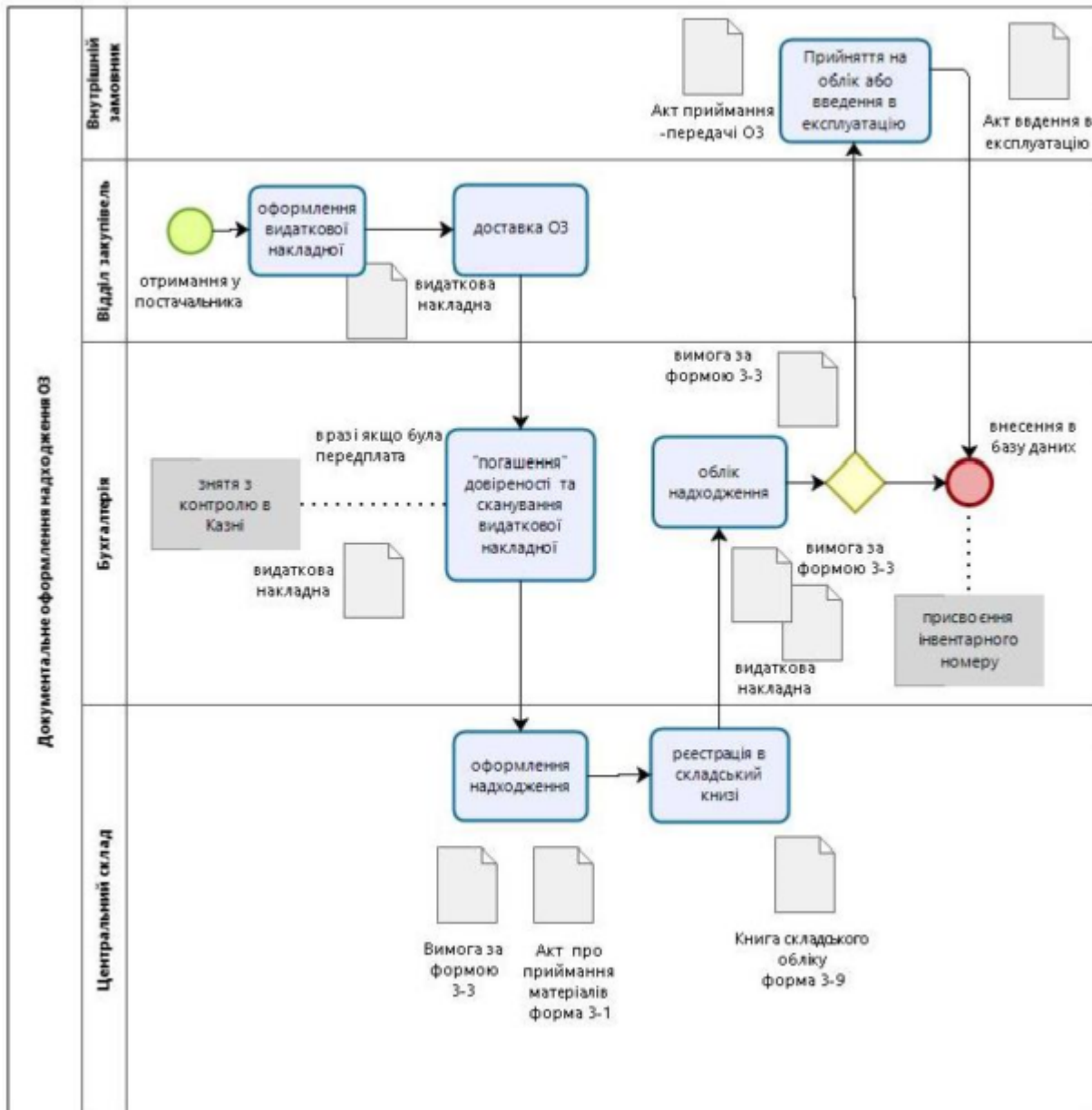
3.3. Відповідно до ПКМУ № 117 попередня оплата здійснюється шляхом спрямування бюджетних коштів на небюджетний рахунок **Постачальника**, відкритий на його ім'я в органах Казначейства у встановленому законодавством порядку, з подальшим використанням зазначених коштів виключно з такого рахунку на цілі, визначені цим договором.

Ну й цілком логічним буде зазначити в договорі про закупівлю в банківських реквізитах постачальника такий рахунок, відкритий в органах Казначейства з огляду на вимоги наказу Мінфіну «Про затвердження Порядку відкриття та закриття рахунків у національній валюті в органах Державної казначейської служби України» від 22.06.2012 № 758.

Детальніше про зміни до Постанови КМУ № 117, а саме про попередню оплату в договорах за капітальними видатками та державними контрактами читайте у випуску журналу № 2 (89) за лютий 2019 року на стор. 23.

Отримання ОЗ як бізнес-процес

У попередній статті я вже порушував тему бізнес-процесу та демонстрував процес отримання ТМЦ, організований у нашій організації. Своєю чергою отримання ОЗ можливо візуально продемонструвати у вигляді, як це зображено на малюнку далі.



Вкотре зверну увагу, що разом із цим кожна організація самостійно встановлює правила та внутрішні процеси. І наш варіант не є аксіомою.

Розберемо докладніше всі складові цього процесу.

Схожість отримання ТМЦ та ОЗ

З малюнка видно, що процес отримання ОЗ на початковій стадії відбувається так само, як і ТМЦ. Нагадаю, що детальніше про це можна прочитати у статті «Отримання товарно-матеріальних цінностей як завершальний етап закупівлі» [випуск журналу «Радник в сфері державних закупівель» № 3 (90) за березень 2019 року, стор.40-47].

Отримання ОЗ відбувається за довіреністю, його оформлюють видатковою накладною, яка є підставою для «погашення» довіреності.

Оформлення ОЗ на складі (коморі) відбувається за тими ж формами накладних, що й при оформленні ТМЦ (за формою 3-3 або акту в разі розбіжностей за формою 3-1) та реєструється в книзі складського обліку за формою 3-9.

Після приймання ОЗ і оформлення форми 3-3 один примірник з додаванням оригіналу видаткової накладної передають до бухгалтерії, другий примірник використовують для обліку прийнятих матеріальних запасів на складі (коморі). Так само відбувається в разі оформлення акта про приймання матеріалів за формою 3-1 при виявленні кількісних чи якісних розбіжностей. У такому разі один з примірників передають у бухгалтерію, один залишається на складі (коморі), а інший, наприклад, — для направлення претензії постачальникові.

Облік надходження ОЗ

Основні засоби в бухгалтерському обліку згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 січня 2014 р. за № 161/24938 відображаємо на рахунку 10, а інші необоротні матеріальні активи — на рахунку 11 після введення їх в експлуатацію. Підставою для цього буде акт введення в експлуатацію ОЗ. А до моменту введення ОЗ в експлуатацію їх обліковують у складі капітальних інвестицій. Так, з 2017 року всі витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів слід обліковувати на рахунку 13 «Капітальні інвестиції».

На цьому рахунку накопичують витрати на придбання або створення необоротних активів, тобто ті витрати, які установа включає до первісної вартості об'єктів ОЗ згідно з п. 5 розд. II НП(С)БО 121 та п. 3 розд. III Методрекомедацій ОЗ. Тобто рахунок 13 «Капітальні інвестиції» застосовують для накопичення витрат, пов'язаних з придбанням або створенням об'єктів капітальних інвестицій, до моменту їх введення в експлуатацію.

При введенні таких об'єктів в експлуатацію всі видатки, накопичені на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», списують з одночасним складанням Акта введення в експлуатацію ОЗ. Тобто тільки після цього придбаний ОЗ може вважатися «повноцінним» ОЗ, який вже

буде відображатися в бухгалтерському обліку на рахунках 10 або 11.

Бухгалтерія, отримавши накладну за формою З-З (яка, нагадаю, є універсальною і яку застосовують і для внутрішнього переміщення), визначає придбаний актив як ОЗ. Обов'язково для кожного об'єкта ОЗ формують інвентарну картку після введення ОЗ в експлуатацію, але про це нижче.

Акт введення в експлуатацію ОЗ

Цей акт складають, коли передають в роботу обладнання, яке: придбали; виготовили власними силами; безоплатно отримали; розконсервували; відремонтували, реконструювали. Акт складають за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України «Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору» від 13.09.2016 № 818 (далі — наказ № 818).

Інформацію про ОЗ вносять до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної і ліквідаційної вартості, строку корисного використання, року випуску (побудови), номера паспорта, короткої характеристики об'єкта та інших відомостей.

Інформацію за реквізитом «Результати випробування об'єкта(ів)» наводять у разі, якщо така процедура передбачена нормативно-правовими актами, технічною документацією тощо.

Акт може бути застосований для оформлення введення в експлуатацію групи основних засобів, які мають одне призначення, однакові технічні характеристики та вартість. Основні засоби, щодо яких ведуть груповий облік, вносять до акта із зазначенням кількості.

Акт складає в одному примірникові комісія, призначена розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору.

Акт затверджує керівник суб'єкта державного сектору. Після оформлення акт разом з технічною документацією, що стосується основних засобів, передають до бухгалтерської служби.

Після перевірки акта за формою та змістом бухгалтерська служба переносить інформацію до облікових реєстрів, про що роблять відмітку.

Акт приймання-передачі ОЗ

Цей акт складають, якщо бюджетна установа використовує у своїй діяльності основні засоби, зокрема: безоплатно передає їх іншій установі, реалізує ті, які не використовує у своїй діяльності, отримує їх як гуманітарну допомогу, дарунок, безповоротну допомогу. Форма цього акта теж затверджена наказом № 818.

Акт приймання-передачі ОЗ застосовують для оформлення господарських операцій з безоплатного отримання та передачі основних засобів, а також застосовують для передачі ОЗ покупцеві в разі їх відчуження.

Інформацію про ОЗ вносять до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, первісної (переоціненої) вартості, року випуску (побудови), номера паспорта, короткої характеристики об'єкта та інших відомостей. За відсутності даних у відповідних графах проставляють прочерк.

Акт може бути застосований для оформлення передачі групи ОЗ, які мають одне призначення, однакові технічні характеристики.

Акт складає у двох примірниках (по одному примірникові для кожної сторони, що приймає та передає об'єкт основних засобів) комісія, призначена розпорядженням (наказом) керівника суб'єкта державного сектору, яка передає ОЗ.

Акт затверджує керівник суб'єкта державного сектору, що передає ОЗ. Після оформлення акт разом з технічною документацією, що стосується основних засобів, передають до бухгалтерської служби.

Після перевірки акта за формою та змістом бухгалтерська служба переносить інформацію до облікових реєстрів, про що роблять відмітку.

При отриманні ОЗ як гуманітарної допомоги, дарунка, безповоротної допомоги тощо акт може складати комісія, яка приймає основні засоби. У цьому випадкові акт може бути складений в одному примірникові та затверджений керівником суб'єкта державного сектору, що приймає ОЗ.

Інвентарна картка обліку об'єкта ОЗ

Як було зазначено вище, основні засоби в бухгалтерському обліку беруть на баланс тільки після введення їх в експлуатацію. Підставою для цього буде акт введення в експлуатацію основних засобів, після оформлення якого формують відповідну інвентарну картку.

Інвентарну картку обліку об'єкта ОЗ заводить бухгалтерська служба в одному примірникові та заповнює на підставі акта введення в експлуатацію ОЗ, акта приймання-передачі ОЗ, технічної та іншої супровідної документації, а також інших первинних документів. Форма інвентарної картки затверджена наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818.

Інформацію про ОЗ вносять до інвентарної картки із зазначенням назви об'єкта, інвентарного (номенклатурного) номера, року випуску (побудови), паспорта (моделі, типу, марки), місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні, первісної, ліквідаційної вартості та вартості, яка амортизується, строку корисного використання, короткої характеристики об'єкта, зміни у вартості об'єкта, нарахованої амортизації та інших відомостей. Як уже було зазначено, інвентарну картку відкриває бухгалтерська служба в одному

примірникові. Це підтверджується положеннями пунктів 9–11 Порядку складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затвердженого наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818. У тих же пунктах також обумовлено, що в разі автоматичного ведення бухгалтерського обліку інвентарну картку друкують у разі потреби. Якщо інвентарні картки ведуть у паперовій формі, то зберігати їх потрібно в бухгалтерії.

Інвентарна картка обліку ОЗ супроводжує цей об'єкт упродовж усього часу знаходження в установі. Після складання, протягом знаходження об'єкта ОЗ в експлуатації, до картки вносять записи, в яких не обов'язково вказувати, хто саме їх вніс (це не передбачено формою картки). Установа може сама передбачити якісь принципи ідентифікації осіб, що вносять записи до картки.

Необхідно пам'ятати, що наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818 затверджена і форма Інвентарної картки групового обліку ОЗ, яку застосовують для групового обліку однорідних об'єктів ОЗ, які мають одне призначення, однакову технічну характеристику і вартість.

У Методрекомедаціях № 11 зазначено, що інвентарна картка групового обліку ОЗ може бути застосована до бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу, взуття, інвентарної тари, необоротних матеріальних активів спеціального призначення (на які нараховується амортизація у розмірі 50 відсотків від їх первісної вартості) та інших необоротних матеріальних активів.

Таким чином, порядок отримання ОЗ хоча й відповідає порядку отримання ТМЦ, але все ж має свої відмінності, на які закупівельникам слід зважати при планування закупівель та їх проведенні на ProZorro.

Дуже сподіваюсь, що інформація, викладена в цій статті, стане в пригоді всім закупівельникам і допоможе їм розмовляти з працівниками бухгалтерії однією мовою.