

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління

БЛАЖКЕВИЧ Роман Петрович

**Інформаційні технології обліку та контролю необоротних активів
суб'єктів державного сектору / Information technologies of accounting and
control of Public Sector Entities' noncurrent assets**

спеціальність: 071 – облік і оподаткування
магістерська програма – Інформаційні технології обліку, оподаткування та
контролю в державному секторі економіки

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОДСзм-21
Р.П. Блажкевич

Науковий керівник:
д.е.н, професор Н.М. Хорунжак

Магістерську роботу допущено
до захисту:

«__» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ М.Р. Лучко

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ПЛАН

ВСТУП.....	
РОЗДІЛ 1. СУТЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ І ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ЇХ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ	
1.1. Сутність необоротних активів та статистичні показники їх стану в Україні і за рубежом	
1.2. Оцінка необоротних активів суб'єктів державного сектору	
1.3. Класифікація необоротних активів та завдання й вимоги системи управління до організації їх обліку ...	
Висновок до розділу 1	
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ТА ЙОГО КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ	
2.1. Організація та методика обліку надходження необоротних активів	
2.2. Облік вибуття, зносу та ремонту необоротних активів	
2.3. Особливості обліку необоротних активів в умовах комп'ютеризації	
Висновок до розділу 2	
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	
3.1. Організація контрольно-ревізійної роботи та завдання ревізії	
3.2. Інвентаризація як інструмент контролю фактичної наявності необоротних активів	
Висновок до розділу 3	
ВИСНОВКИ	
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

Здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єктів державного сектору неможливе без використання необоротних активів. Безумовно, що їх склад визначається галузевою приналежністю організації, специфікою її діяльності, а також підходом до ведення діяльності і вибором переліку послуг, які вона надає. Проте найбільш ємною складовою необоротних активів в будь-якому випадку є основні засоби. Окрім цього, складовими необоротних активів згідно балансу є нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, інвестиційна нерухомість, інші необоротні активи, необоротні активи, утримувані для продажу тощо. В сучасних умовах діяльність суб'єктів державного сектору здійснюється з урахуванням тих тенденцій, які відбуваються у світі. Зокрема, широко розвивається міжнародне співробітництво в галузі публічного сектору, український політикум добивається більшої європейської участі в нашій економіці тощо. У зв'язку з цим постало завдання врахування вимог Міжнародних стандартів питань обліку й звітності. Результатом такого векторного спрямування стала розробка, затвердження й впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БО ДС).

Дослідженнями проблематики присвяченої оцінці й обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору займаються багато вітчизняних і зарубіжних науковців. Серед них Адамик О.В., Аткинсон Е.А., Бенько І.Д., Бланк І.А., Бутинець Ф.Ф., Войнаренко М.П., Гізатуліна Л.В., Датар Ш., Друрі К., Лучко М.Р., Портер М., Свірко С.В., Сисюк С.В., Фостер Дж., Хонгрэн Ч.Т., Хорунжак Н.М., Шанк Дж.К. та інші.

Аналіз спеціальної літератури та облікової практики свідчить, що в умовах переходу на НП(С)БО ДС в Україні облік необоротних активів в державному секторі вимагає подальших досліджень. Зокрема, є потреба в дослідженні специфіки цих об'єктів обліку, що вимагає теоретичного опрацювання існуючих нормативно-правових положень, їх осмислення та

розвитку. Окрім цього, завжди актуальною для суб'єктів державного сектору є проблема розвитку нових інформаційних технологій управління необоротними активами для забезпечення підвищення ефективності їх використання в умовах хронічного дефіциту бюджетних коштів.

Актуальними питаннями, на які слід акцентувати увагу в дослідженнях: ідентифікація сутності необоротних активів, їх класифікації та проблемах облікового відображення; виявлення проблем оцінки, обліку та шляхів їх вирішення; встановлення вимог до інформаційної бази й інструментарію контролю за необоротними активами і їх розвиток; удосконалення інформаційної системи обліку та формування звітності в частині даних про необоротні активи тощо.

Зважаючи на це, метою написання магістерської роботи є теоретичне обґрунтування та практичне вирішення проблеми удосконалення обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору в умовах використання національних облікових стандартів через удосконалення організаційно-методичних облікового відображення інформації і врахування управлінських запитів у ній для управління ефективністю.

Для досягнення поставленої мети магістерської роботи передбачено виконання таких завдань:

- розвинути дослідження економічної сутності необоротних активів та статистичні показники їх стану в Україні і за рубежом;
- розкрити зміст оцінки необоротних активів як основи їх ефективного використання;
- дослідити особливості класифікації необоротних активів та завдання й вимоги системи управління до організації їх обліку;
- визначити специфіку та розвинути положення формування облікової політики щодо оцінки необоротних активів;
- дослідити практику обліку необоротних активів ;
- розвинути теоретичні засади і провести оцінку практики ведення контролю необоротних активів.

Об'єктом дослідження є процес використання необоротних активів суб'єктів державного сектору. Предметом дослідження виступає комплекс теоретико-організаційних і методичних питань оцінки, обліку, контролю та формування звітності щодо необоротних активів суб'єктів державного сектору бюджетних установ.

Досягнення поставленої мети і виконання завдань роботи здійснено з використанням сукупності загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: порівняння, узагальнення та аналіз – з метою ідентифікації сутності необоротних активів, їх класифікації та виявленні проблем обліку; оцінка, аналіз і синтез – для виявлення особливостей вартісного вираження, обліку, формування звітності та контролю, а також розробці пропозицій з їх удосконалення; графічні, табличні прийоми й статистичне дослідження – в процесі виявлення тенденцій і динаміки необоротних активів суб'єктів державного сектору економіки.

Інформаційну базу магістерської роботи склали: монографічні праці, наукові статті зарубіжних і вітчизняних вчених, наукова друкована періодика та фахові видання, навчальні посібники, методичні та інструктивні, а також електронні матеріали у вільному доступі в мережі Інтернет, первинна й зведена облікова документація Фонду комунального майна Тернопільського району тощо.

Наукова новизна одержаних в процесі виконання магістерської роботи результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці конкретних практичних рекомендацій з питань удосконалення організації та методики обліку й звітності щодо необоротних активів, а також контролю за ними для забезпечення ефективного використання.

Практичне значення результатів дослідження полягає у в тому, що використання пропозицій з удосконалення підходів до оцінки, обліку та формування звітності по необоротних активах дозволить досягти отримання доречної й актуальної інформації для управління їх використанням.

РОЗДІЛ 1

СУТЬ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ І ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ЇХ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

1.1. Сутність необоротних активів та статистичні показники їх стану в Україні і за рубежом

Здійснення діяльності суб'єктами державного сектору в сучасних умовах вимагає наявності значної кількості активів. Найбільш високовартісними і вагомими для провадження фінансово-господарської діяльності в бюджетній сфері є необоротні активи. Вони забезпечують не лише умови (будівлі, споруди), а й власне сам процес надання послуг.

В державному секторі, які і в багатьох галузях української економіки відбуваються трансформаційні процеси, пов'язані з розвитком міжнародних інтеграційних зв'язків. Такі процеси активно впливають на такі важливі функції управління як облік і контроль. Тому зараз як ніколи, актуалізуються питання їх реформування на засадах застосування вимог міжнародних стандартів, що уможливить вироблення єдиних підходів у питаннях оцінки необоротних активів і розуміння їх сутності.

Останні, які свідчить дослідження їх трактування («необоротні активи») в різних науках (фінанси, бухгалтерський облік тощо) розглядаються по різному. В літературі також часто вживаються різні поняття та назви (основний капітал, необоротні засоби, фіксовані активи, довгострокові активи тощо), які, однак, стосуються саме предмету нашого дослідження. Спільною рисою усіх вищеназваних активів є тривалий строк використання (понад 1 рік).

Найперше, на що звертаємо увагу, досліджуючи питання обліку та контролю необоротних активів – це те, що в чинному українському законодавстві відсутнє чітке їх трактування. Зокрема, в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі його не знаходимо, хоча в 123 стандарті «Основні засоби» і методичних

рекомендаціях з їх обліку зустрічається поняття «інші необоротні матеріальні активи» й подається рекомендація, що до них включається.

Визначення необоротних активів знаходимо в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке, однак не використовується в державному секторі: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [11] (рис.1.1).

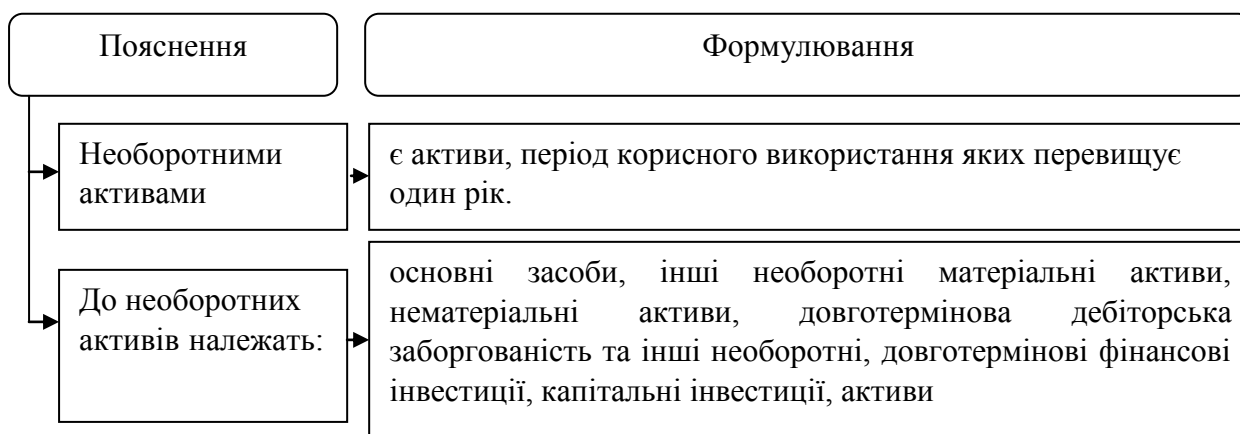


Рис. 1.1. Тракткування понять в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*

Примітки: * - сформовано на основі [11], яке не використовується суб'єктами державного сектору

Дослідження трактування поняття «необоротні активи» в різних джерелах і використання вищенаведеного його розшифрування можливе для суб'єктів державного сектору. З теоретичної точки зору ми займаємося пошуком шляху вирішення проблеми відсутності офіційного трактування цього поняття в нормативних актах для держсектору. Зважаючи на методологічну єдність сутнісного змістового наповнення, можемо рекомендувати застосовувати наведене вище означення для його уведення в загальний розділ, де трактуються поняття в стандарт 123 «Основні засоби» для державного сектору.

В зарубіжній обліковій практиці поняття «необоротні активи» також позначається з використанням різних слів і словосполучень: власність, матеріальні активи, постійні активи; споруди і обладнання тощо [8, с.77].

В Україні необоротні активи, якщо оцінювати їх склад за змістом статей у балансі для суб'єктів державного сектору входять у розділ 1, що має назву «Нефінансові активи» (рис. 1.2).

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

В зарубіжних країнах поняття необоротних активів часто ототожнюється з основним капіталом, який вважається складовою майна підприємства (або його активом). Семйон В.С., стверджує, що англійською

мовою необоротні активи можуть називатися non-current assets (необоротні активи), fixed assets (фіксовані активи), long-term assets (довгострокові активи) тощо [72, с.241].

В економічній літературі багато науковців акцентують увагу на строках використання необоротних активів, а саме більше 1 року.

Не менш важливою ознакою науковці вважають той факт, що такі активи багаторазово беруть участь у виробництві нематеріальних послуг. Такої позиції дотримуються Л. Г. Мельник [30], Дж. Сігел, Дж. Шім [75] та інші. При цьому критерії визнання таких активів є однаковими в багатьох країнах. Наприклад, зазвичай щодо необоротних активів (основних засобів) встановлюється вартісна межа для їх розмежування від оборотних засобів. Правда для різних країн вартісна межа теж є різною. Наприклад, в Республіці Молдова – не більше 1000 леїв, в Німеччині – 4,5 тис євро, в Україні – 6000 гривень тощо.

У зарубіжній обліковій практиці поняття необоротні активи позначаються різними термінами: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в єдину групу – основні засоби; в інших країнах – це довгострокові активи [89, с. 199].

В будь-якому разі вживання різних слів і словосполучень для позначення активів тривалого використання може бути пояснене наявністю слів синонімічного ряду. Але для системи обліку важливо мати однозначне трактування, адже бухгалтерські документи є документами, що мають юридичну доказовість, тому двояке трактування для них не властиве. Через це має бути зроблено відповідне уточнення в чинні норми, котрі регламентують ведення обліку та формування звітності. Не заглиблюючись у більш детальний аналіз існуючих визначень, які даються в літературних джерелах і нормативно-правових документах, зазначимо, що відсутність єдиної позиції ускладнює не лише розуміння, а й відображення необоротних активів в системі обліку та звітності. Для усунення цього недоліку

пропонуємо скористатися або лаконічним означенням, яке дається в стандарті для виробничих суб'єктів господарювання: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [11]. Або ж використати означення, яке дається в МСФЗ : довгострокові або необоротні активи – це активи, від яких очікується економічна вигода впродовж декількох років [38].

Повертаючись до статистики, слід зауважити, що необоротні активи в Україні в останні роки характеризуються негативною динамікою (табл. 1.1, рис. 1.3 та додаток А).

Таблиця 1.1

Необоротні активи підприємств за видами економічної діяльності
станом на 31 грудня 2017 року, млн. грн.*

Примітка: * - джерело [37]

Рис. 1.3. Динаміка вартості необоротних активів суб'єктів державного сектора у 2016-2017 рр., млн. грн.*

Примітка: * - сформовано автором на основі [37]

З рис. 1.3 бачимо падіння обсягів необоротних активів в державному секторі економіки, однак воно характерне і для національної економіки України загалом. Як бачимо, дані про необоротні активи представлені в українській статистиці, що вказує на їхню вагомість. Окрім цього, аналогічні показники подаються у статистиці зарубіжних країн, тобто в світовій обліковій практиці дані про необоротні активи також є важливими. Зокрема, в Чеській республіці динаміка показників по довгострокових активах і групи вибуття, класифікованих як утримувані для продажу також свідчить про негативні тенденції в період до 2015 р., різке зростання в 2016 р. та поступовий спад у 2017 р. (рис. 1.4).

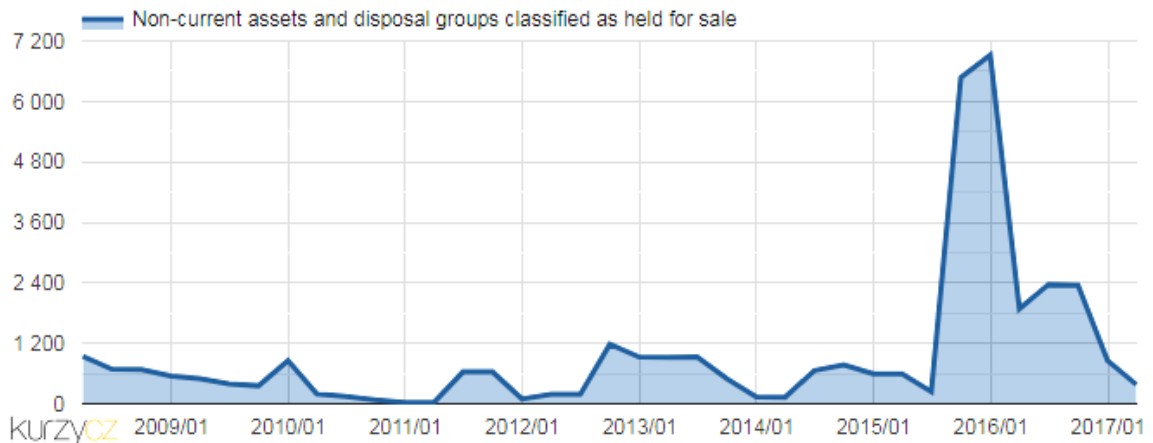


Рис. 1.4. Показників щодо довгострокових активів і групи вибуття, класифікованих як утримувані для продажу, млн. євро*

Примітка: * - сформовано на основі [91]

По інших країнах, як свідчать наші пошуки, дані більш застарілі. Однак наведемо їх для порівняння. Цікавою є статистика такої розвинутої країни як Норвегія (рис. 1.5).

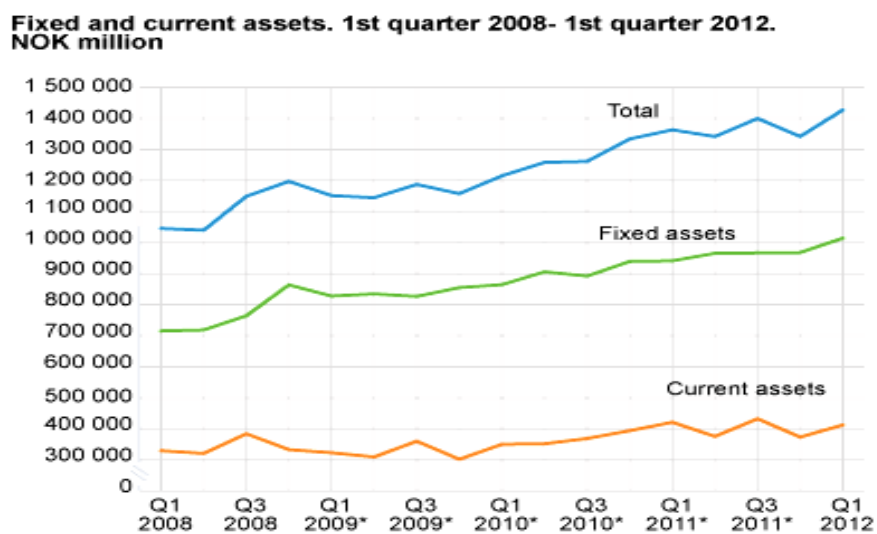


Рис. 1.5. Динаміка необоротних (фіксованих) і оборотних активів Норвегії, млн. норвезьких крон*

Примітка: * - сформовано на основі [89]

За офіційними статистичними даними в Норвегії основні засоби, котрі становлять 71% від загальної кількості активів, зросли більш, ніж 46 млрд. норвезьких крон. Загальні активи за кордоном зросли на 64 млрд. норвезьких

крон або на 4,7% з першого кварталу 2011 року до першого кварталу 2012 року. Таким чином, активи в іноземних державах суттєво підвищуються, в тому числі і необоротні. Натомість для України характерні цілком протилежні тенденції.

Інтеграція України у європейський простір та розширення міжнародної співпраці, в тому числі пов'язаної зі здійсненням експортних операцій та збільшенням кількості суб'єктів з іноземними інвестиціями, вимагає забезпечення більшої прозорості й співставності облікових даних. В такому випадку є необхідність максимальної адаптації української системи обліку до міжнародних вимог, котрі втілені у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

З огляду на це, реформування української системи бухгалтерського обліку з метою приведення її принципів у відповідність з МСФЗ має бути таким, щоб охоплювати всі об'єкти, в тому числі необоротні активи. Для формування цілісної концепції удосконалення НП(С)БО ДС та розробки зрозумілих і прозорих методик обліку та оцінки його об'єктів, доцільно проводити дослідження специфіки й основних відмінностей у порядку облікового відображення за МСФЗ та GAAP. В цьому контексті акцент також слід зробити на існуючі недоліки обліку в Україні, розбіжностях в системах оцінки тощо.

Справедливо вважає Мощенко Н. П., що «система бухгалтерського обліку як важливий елемент інфраструктури сучасної світової економіки характеризується різними способами підготовки інформації для зовнішніх користувачів. Так, існує три системи підготовки та подання інформації про стан, рух грошових коштів і результати діяльності підприємства: GAAP США (загально визнані облікові принципи США), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), система підготовки звітності транснаціональними корпораціями» [31, с. 8].

Однак альтернативність в питаннях відображення інформації про необоротні активи в зарубіжній практиці пов'язана зі спрямуванням звітності

на управлінські запити, а не для вирішення питання зовнішнього контролю, так як в Україні. Всяка облікова інформація використовується за кордоном для цілей підвищення ефективності використання ресурсів, а не для подачі звітності для контролю вищестоящими чи державними органами. Саме ця відмінність є ключовою в питаннях ведення обліку та формування звітності за рубежом і в Україні.

Ми маємо запозичувати зарубіжний досвід в плані використання облікових даних для цілей управління. Тому що він забезпечує підвищення ефективності використання наявних обмежених ресурсів, в даному випадку необоротних активів.

Що ж до формування й узагальнення даних про ці активи для подання у вищестоящі та контролюючі органи, то тут необхідно досягти єдності і в категорійних означеннях і в питаннях оцінки. Тому для уточнення з урахуванням сутності таких активів, можна використовувати таке означення: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди.

Для дослідницьких і облікових цілей таке означення прийнятне та обґрунтоване. Також воно вказує на основні характеристики таких активів і акцентує увагу на проблемі оцінки. До слова, вітчизняна облікова практика є реальним підтвердженням існування проблем, пов'язаних з оцінкою необоротних активів. Теоретичне обґрунтування методики, вирішення питання категорійного та понятійного апарату щодо оцінки необоротних активів, з огляду на це, – достатньо актуальний напрям наукових пошуків, який варто реалізувати в магістерському дослідженні для вироблення цілісної концепції обліково-аналітичного забезпечення таких активів. Особливо актуально це з точки зору підходів, визначених НП(С)БО ДС, які сформовані на засадах МСФЗ, з урахуванням можливостей їх застосування в українській обліковій практиці.

1.2. Оцінка необоротних активів суб'єктів державного сектору

Питання оцінки необоротних активів має важливе значення при формуванні звітності та для забезпечення об'єктивності облікових даних. Підходи, що зафіксовані в НП(С)БО ДС, вимагають більш детального розгляду в процесі дослідження. Оцінка в класичному первинному її розгляді в теорії є важливим елементом методу бухгалтерського обліку. Завдяки її використанню отримується порівняльна інформація про об'єкти обліку в грошовому вимірнику. Саме завдяки цьому можливий адекватний та рівноцінний обмін активами.

Кірей О. С. зазначає, що «оцінка використовується як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. І від того, наскільки правильно обраний спосіб оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, залежить достовірність фінансової звітності й обґрунтованість управлінських рішень на підприємстві» [15, с. 419].

Наслідком застосування різних способів, методів оцінки, а також відповідних їм схем облікового відображення даних в бухгалтерському обліку є відповідна інформація у звітності. В результаті реформування українського системи бухгалтерського обліку в державному секторі відбулися зміни у методології бухгалтерського обліку загалом. З'явилися нові види та підходи до оцінки (за справедливою, теперішню вартістю тощо).

У понятійно-категоріальний апарат бухгалтерського обліку увійшло поняття «корисність» активів, яке має своє вартісне вимірювання й істотно впливає на їх оцінку [15, с. 419].

Найбільш поширеним поняттям, яке використовується щодо необоротних активів є поняття «первісна вартість».

Запровадження НП(С)БО ДС в державному секторі (з 01.01.2015 р.) зумовило ряд змін в обліку необоротних активів, в зв'язку з тим, що до первісної вартості об'єкта такого винятково ємного в складі необоротних

активів як основні засоби у разі їх придбання його за плату включають ряд витрат (п. 5 р. 2 НП(С)БО ДС) №121 «Основні засоби» [40]) (рис. 1.6).

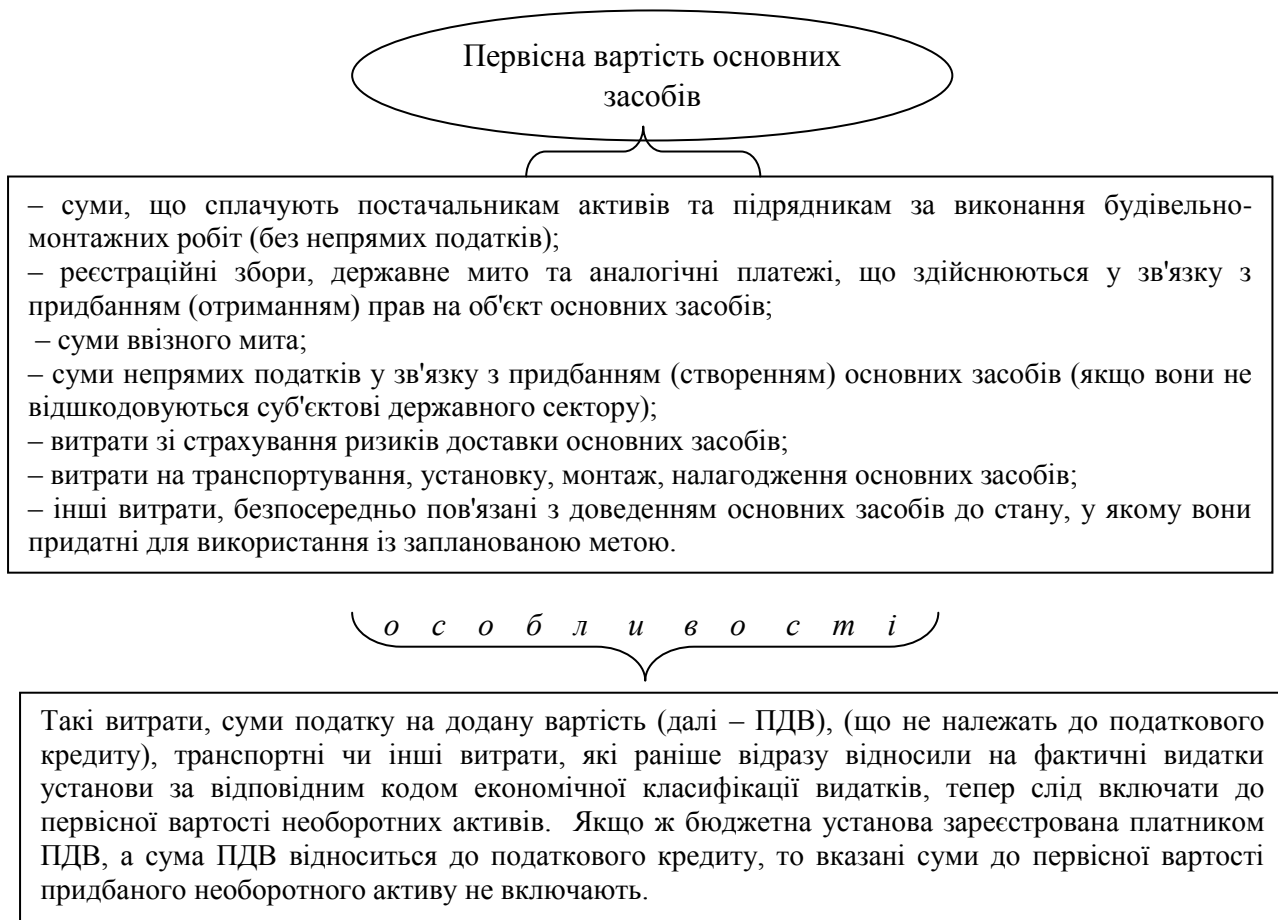


Рис. 1.6. Склад витрат, що включаються до первісної вартості основних засобів при їх придбанні*

Примітка: * - сформовано на основі [40]

Такий підхід не суперечить вимогам міжнародних стандартів. Адже в переважній більшості розвинених зарубіжних країн, які беруть за основу такий підхід до оцінки, облік підпорядкований не лише підготовці звітності для цілей контролю з боку державних органів, а й, в першу чергу, формуванню інформаційної бази управління, тобто для внутрішніх потреб. В такому разі оцінка як вираження майна підприємства у грошовій формі та засіб узагальнення даних про нього є важливим інструментом ефективного управління ресурсами та видатками на них.

Різні науковці по своєму позиціонують оцінку (рис. 1.7), однак всі вони вважають її ключовим елементом ефективного управління ресурсами та майном підприємства в цілому.

Автор, джерело	Зміст означення
Кужельний М. В. [20, с. 15]	Оцінка не лише складова бухгалтерського обліку, а є його діючою контролюючою функцією фінансового стану.
Крупка Я. Д. [19, с. 31]	Оцінка ґрунтується на затратному методі.
Ловінська Л. Г. [25, с. 26]	Як складова методу бухгалтерського обліку, оцінка має ряд функцій: вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку; визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат; створення якісних характеристик облікової інформації; інформаційне забезпечення оцінки менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.
Малюга Н. М. [27, с. 24]	Оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значущості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудої діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання для задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12]	Поняття оцінки присутнє в тлумаченнях принципів бухгалтерського обліку, сутності активів, зобов'язань, доходів і витрат, змісту облікової політики тощо.
НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» [43]	Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами

Рис. 1.7. Тракткування поняття оцінки в різних джерелах*

Примітки: * - сформовано на основі дослідження літературних джерел

З аналізу означень поняття «оцінка», в тому числі поданих на рис. 1.7, можна зробити висновок, що вона є як абсолютно точно встановлення вартості об'єктів обліку, так може бути і приблизною величиною. Різні види оцінки пов'язані з різною метою її здійснення, а також визначаються тими запитами, які надають користувачі такої інформації.

Чинними нормами щодо оцінки необоротних активів передбачено, що їх можна визнати якщо існує імовірність одержати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і оцінка може бути вірогідно визначена.

Відповідно до НП(С)ЮО ДС 121 «Основні засоби», які і в міжнародних стандартах для держсектору, вказується, що оцінювати необоротні активи необхідно під час їх визнання, після визнання та якщо відбувається припинення визнання (рис. 1.8).

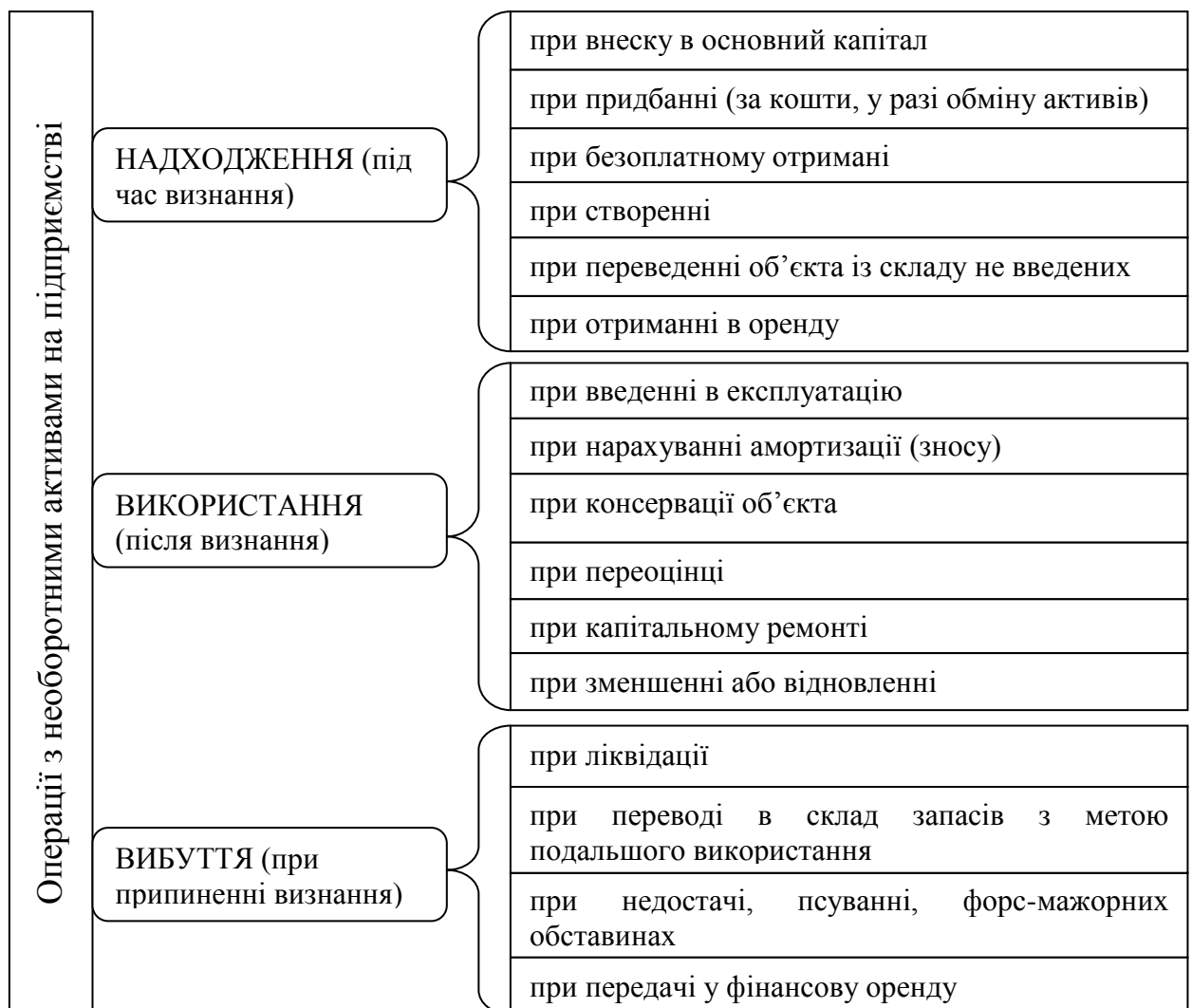


Рис. 1.8. Ситуаційні варіанти оцінювання необоротних активів відповідно до НП(С)ЮО ДС 121 «Основні засоби»*

Примітки: * - джерело [40]

Щодо кожного процесів, відображених на рис.1.6 (надходження, використання, вибуття) є власні специфічні оціночні моменти. Зокрема, аналізований стандарт рекомендує оцінювати об'єкт основних засобів при надходженні за собівартістю. Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом лише коли: а) існує ймовірність, що завдяки об'єкту підприємство отримає майбутні економічні вигоди; б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити [49].

Цінним для дослідження та обґрунтування застосування в практиці суб'єктів державного сектору може бути досвід оцінки, який рекомендується міжнародними обліковими стандартами щодо інших процесів (використання, вибуття) (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Рекомендовані міжнародними стандартами моделі оцінки необоротних активів*

Регулюючий стандарт	Методи оцінки активів		Суть методу
IAS 2 Inventories у редакції грудня 2003 р. (До Inventories застосовується та із двох вказаних тут оцінок, яка є нижчою.)	Cost model	Модель собівартості	За сумою сплачених (або належних до сплати) грошових коштів чи їх еквівалентів, або за справедливою вартістю іншого відшкодування, переданого постачальникові на дату придбання
	Net realisable value	Чиста продажна ціна	За можливою ціною продажу, що визначається розрахунковим шляхом при нормальному ході справ, за мінусом: - витрат на завершення виробництва; - витрат, необхідних для здійснення продажу
IAS 16 Property, Plant and Equipment у редакції грудня 2003 р.	Cost model	Модель собівартості	- // -
	Revaluation model	Модель переоцінки	Шляхом індексування відповідно до індексу зростання вартості переоцінюваного активу. В обліку переоцінка відображається одним із двох методів: 1) пропорційним і 2) методом списання накопиченої амортизації
IAS 40 Investment Property у редакції грудня 2003 р.	Fair value model	Модель справедливої вартості	За поточною ринковою вартістю. Прибутки/збитки, що виникають при цьому, від зміни балансової вартості, відносяться на фінансовий результат
	Cost model	Модель собівартості	- // -
IAS 41 Agriculture у редакції 01.01.2001 р. Застосовується до оцінки Biological assets і Agricultural produce at the point of harvest	Fair value less estimated point-of-sale costs	Справедлива вартість за мінусом передбачуваних витрат на місці можливого продажу	За поточною ринковою ціною за мінусом витрат, які ймовірно можуть виникнути на місці майбутнього продажу, до яких належать: біржові збори, комісійні брокерам та дилерам, податки і мита, пов'язані з продажем

Примітки: * - джерело [9]

Однак їхнє використання більше може стосуватися питання організації управлінського обліку в бюджетній установі суб'єкті державного сектору. При цьому важливо не лише розмежувати підходи до оцінки, а й встановити зв'язок системи управлінського обліку з даними бухгалтерського обліку. Зв'язуючою ланкою, яка є легальною та прийнятною для державного сектора виступає облікова політика. Вона може бути застосована для узгодження альтернатив в питаннях оцінки, зокрема для цілей управлінського обліку: а) модель собівартості; б) модель переоцінки [9].

Застосовувати цю політику слід до всіх необоротних активів. Оцінка необоротного активу після його визнання є основою для формування балансової вартості необоротного активу в балансі. Найбільш ємною та вартісною складовою необоротних активів, як свідчить дослідження балансу досліджуваної установи є основні засоби (ОЗ).

Якщо проаналізувати вітчизняні вимоги щодо взяття на облік основних засобів, то вони наближені (адаптовані) до міжнародних. Зокрема, обліковують ОЗ якщо вони мають відповідати таким умовам:

- існує вірогідність отримання економічних вигід від використання;
- якщо об'єкт може бути достовірно вартісно оцінений.

Щодо строку корисного використання (експлуатації), то він має бути тривалішим, ніж рік (більше 12 місяців). Більше того, стандарти рекомендують за критерій визнання основних засобів (як і до всіх інших матеріальних актів) брати таку характеристику як отримання потенційних економічних вигід і можливість достовірного визначення вартості.

В питаннях оцінки, особливо щодо активів, які підлягають обміну чи продажу, за стандартами (як вітчизняними, так і міжнародними) рекомендується застосувати справедливу вартість. Проте застосування такої вартості щодо оцінки інвестиційного майна, в тому числі нерухомого, у вітчизняній практиці супроводжується проблемами, що пов'язані з наявністю

високого рівня суб'єктивності та неоднозначності порядку її встановлення (визначення).

Щодо тих об'єктів необоротних активів, котрі оцінюються за справедливою вартістю, дані (інформація) не можуть бути неупередженими, адже така оцінка має дуже суб'єктивний характер.

До первісної вартості основних засобів включаються: ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок; митні збори; невідшкодовані податки; витрати, що прямо пов'язані з приведенням основних засобів в робочий стан. Формування первісної вартості в інших країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в багатьох країнах (на відміну від вітчизняної облікової практики) в окремих випадках дозволено відносити до вартості основних засобів суму відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням останніх [9]. Тобто найточнішою, як свідчить проведене дослідження, є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам.

В такому разі визначення амортизованої вартості буде більш об'єктивним. Також це дасть змогу уникнути розбіжностей в сумі ліквідаційної вартості однотипних активів і значно спроститься порядок її обчислення.

Щодо основних засобів також застосовується умовна вартість.

Умовна вартість застосовується до активів (за відсутності активного ринку, а також у разі використання повноважень конфіскації, безоплатної передачі), що мають історично успадковану вартість та потенціал корисності, який обмежується характеристиками культурної або історичної спадщини, зокрема музейні фонди (історичні будинки та пам'ятники, археологічні ділянки, заповідники та природоохоронні зони, твори мистецтва тощо) [40].

Багато дослідників зараз вказують на доцільність перекласифікації не введених в експлуатацію основних засобів у незавершені капітальні інвестиції, крім того, у разі проведення перекласифікації необхідно надати

пояснення про такі господарські операції у примітках до відповідної фінансової звітності.

При перекласифікації такі активи на дату складання балансу оцінюють за меншою з вартостей (або балансовою, або чистою вартістю). Схема оцінки при цьому має такий вигляд, як показано на рис. 1.9.

Рис. 1.9. Підходи до оцінки при перекваліфікації необоротного активу*

Примітки: * - сформовано самостійно на основі врахування чинної практики

Проте найбільш розповсюдженим методом вартісної оцінки основних засобів є оцінювання із застосуванням принципу справедливої вартості об'єкта, який має як переваги так і недоліки (рис. 1.10).

Кожен суб'єкт державного сектору має право самостійного вибору підходів до оцінки необоротних активів, які визначені НП(С)БО ДС, однак при цьому він зобов'язаний дотримуватися чинного українського законодавства (Податкового кодексу, Законів України, Постанов, інструкцій).

Рис. 1.10. Характеристика справедливої вартості як методу вартісної оцінки*

Примітки: * - сформовано на основі [15]

Запровадження в українську облікову практику альтернативних підходів до оцінки необоротних активів (в тому числі при нарахуванні амортизації (зносу)) має на меті забезпечення підвищення якості інформаційної бази управління та ефективності використання такого роду активів. Однак, одночасно це створює проблеми в самій організації бухобліку та відображенні складових необоротних активів (основних засобів і ін.) в системі рахунків і документах обліку.

Суттєве значення для оцінки неотрутних активів загалом і основних засобів зокрема, має нарахування амортизації. Її щодо основних засобів (виняток складають інші необоротні матеріальні активи) нараховують прямолінійним методом:

$$A=AB/T \quad (1.1)$$

де, А – амортизація, АВ – амортизована вартість, Т – строк корисного використання.

Або:

$$A = \frac{AB - LB}{T} \quad (1.1)$$

де, А – амортизація, АВ – амортизована вартість, LB - ліквідаційна вартість, Т – строк корисного використання.

Отримана сума шляхом ділення на 12 складатиме нараховану місячну норму амортизації. Це рекомендується НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби». Окрім цього стандартом визначено, що суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зношення основних засобів та витрат [40].

Існує думка науковців про те, що у бюджетних установах не доцільно визначати ліквідаційну вартість, адже така вартість, встановлена при введенні об'єкта основного засобу в експлуатацію, не відповідатиме реальній вартості коштів та інших активів, які можна буде отримати в результаті ліквідації таких об'єктів через значну кількість років [10]. Не вдаючись до детального обґрунтування нашої заперечувальної позиції зауважимо, що упущення поняття ліквідаційної вартості через недостовірність кінцевої фактичної такої оцінки (через інфляцію та інші чинники) є неправильним. В будь-якому разі ліквідаційна вартість завжди може існувати. Нехай вона буде заниженою, але все одно її врахування дозволяє знизити рівень витрат бюджетної установи, що в умовах бюджетного дефіциту є актуальним. Проблематичнішим є завищення ліквідаційної вартості. Тому її оцінка має бути ретельно обґрунтована. В цілому ж проблематика оцінки необоротних активів суб'єктів державного сектору бюджетних установ має бути постійно в полі зору науковців, адже будучи складною економічною категорією необоротні активи мають відповідну структуру (різноманітний склад) та займають значну питому вагу в активах суб'єкта фінансово-господарської діяльності загалом. Тому і облік і оцінка (в т. ч. методи нарахування амортизації) є такими важливими для забезпечення ефективного використання цих ресурсів.

1.3. Класифікація необоротних активів та завдання й вимоги системи управління до організації їх обліку

Кількість суб'єктів державного сектору економіки, за даними Фонду державного майна України, за I півріччя 2018 року становила 3660 одиниць, з них по 2870 суб'єктах дані їх діяльності не увійшли до відповідних розрахунків (1276 – за даними Реєстру статистичних одиниць станом на 01.11.2017 р. були неактивними й відповідно до затвердженої статистичної методології не включені до сукупності одиниць державного статистичного спостереження «Активи, власний капітал, зобов'язання та фінансові результати підприємств», в рамках якого обчислюються статистичні показники для визначення частки державного сектору в складі економіки [52].

Значна кількість суб'єктів державного сектору логічно передбачає також і відповідні результати їх діяльності. При цьому слід зауважити, що в цьому секторі функціонують суб'єкти різних підгалузей (від сільського господарства до закладів культури).

Як свідчить табл. 1.3 за 1 півріччя 2018 р. питома вага державного сектору в економіці України склала 13,8 відсотка, а Питома вага середньої вартості необоротних та оборотних активів суб'єктів господарювання державного сектору економіки склала 23,3 відсотка. Приблизно аналогічним був цей показник і у 2017 році.

Попри те, що щорічно обсяг надання послуг продовжує залишатися відносно стабільним, спостерігаємо постійний дефіцит фінансового забезпечення суб'єктів державного сектора, в тому числі бюджетних установ. В таких умовах найважливішим чинником підвищення ефективності діяльності є раціональне використання наявних ресурсів. Необоротним активам, як вагомій забезпечувальній складовій надання послуг невиробничого характеру має бути приділена особлива увага, особливо в плані їх раціонального обліку та контролю.

Таблиця 1.3
Частка державного сектору у складі економіки України
за перше півріччя 2018 р.*

Примітки: * - джерело [52]

Як уже було зазначено, необоротні активи займають значну питому вагу у загальній чисельності всіх активів національної економіки України. Це накладає свій відбиток і на їх склад. Таких активів є велике різноманіття. Тому для цілей обліку необхідна класифікація таких активів.

В обліковій системі України найбільш поширеними ознаками класифікації необоротних матеріальних активів є: за галузевою ознакою; за функціональним призначенням; за використанням; за ознакою належності; за видами тощо. Підсумовуючи наведене вище можемо побудувати відповідну схему класифікації необоротних активів за рядом ознак.

Науковець Бланк І.О. виділяє кілька класифікаційних ознак: за характером функціонування; за характером участі активів в різних видах діяльності підприємства; за характером фінансових джерел формування активів; за характером участі в господарському процесі з позицій особливостей їх обороту, відповідно до якої виділяє оборотні (поточні) та необоротні активи тощо. Саме остання класифікація активів призначена для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності [5, с. 153-157]

В більшості зарубіжних країн необоротні активи поділяються на матеріальні довгострокові активи, нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції [7, с. 87; 42].

В наукових колах і з позиції практиків для раціональної організації обліку обґрунтовується доцільність щодо використання класифікації за такими ознаками як тривалість використання, функціональний вид (зазвичай так, як передбачено в 1 Розділі балансу) тощо.

В світовій практиці також розмежовують довгострокові активи на ті, що підлягають і не підлягають амортизації. Така інформація сприяє підвищенню якості та ефективності аналізу наявності, стану та руху необоротних активів. При цьому виокремлюють 3 групи необоротних активів, які відображаються у відповідних статтях балансу:

– матеріальні активи (мають речову форму, основна складова – основні засоби); нематеріальні активи (не мають речової форми);

- фінансові активи (інвестиції) (розкривається інформація про довгострокові фінансові інвестиції);
- інші необоротні активи (відображаються засоби, які не увійшли в попередні групи).

Наведені класифікаційні ознаки та позиції щодо класифікації необоротних активів певним чином не збігаються (мають розбіжності) з тим підходом, який міститься щодо відображення цих активів у звітності суб'єктів державного сектору. Зокрема, 1 розділ Балансу містить розділ 1 «Нефінансові активи». Можливо за семантичним змістом це і правильна назва, але вона є вузьковживаною в українській обліковій практиці та наукових публікаціях. Тому схилиємося до думки про доцільність перейменування цього розділу в такій редакції «Необоротні (нефінансові) активи. Тим більше, що прикметник необоротні чітко вказує на сутність таких активів.

Проте досить логічною є класифікація таких активів з поділом на: основні засоби, інвестиційну нерухомість, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції та довгострокові біологічні активи. Для досягнення поліпшення інформаційної бази прийняття рішень і управління використанням необоротних активів слід значно розширити інформацію щодо них, яка продукується системою обліку. В цьому контексті важливо правильно визначити обсяг деталізації даних, структуру їх подання, в тому числі розріз за класифікаційними групами (у затребуваному користувачами форматі та обсягах).

Найбільш потужною складовою необоротних активів є, як вже було зазначено, є основні засоби. Для вибору раціонального складу інформації щодо основних засобів, нематеріальних активів тощо, доцільно провести анкетування на підприємстві з метою виявлення рівня суттєвості тих чи інших даних для користувачів. За вимогами П(С)БО ДС 121 «Основні засоби» для цілей обліку (при визнанні та оцінці) на більш дрібні підгрупні

одиниці (рис. 1.11). А за цільовим призначенням їхня класифікація наведена в додатку Б.

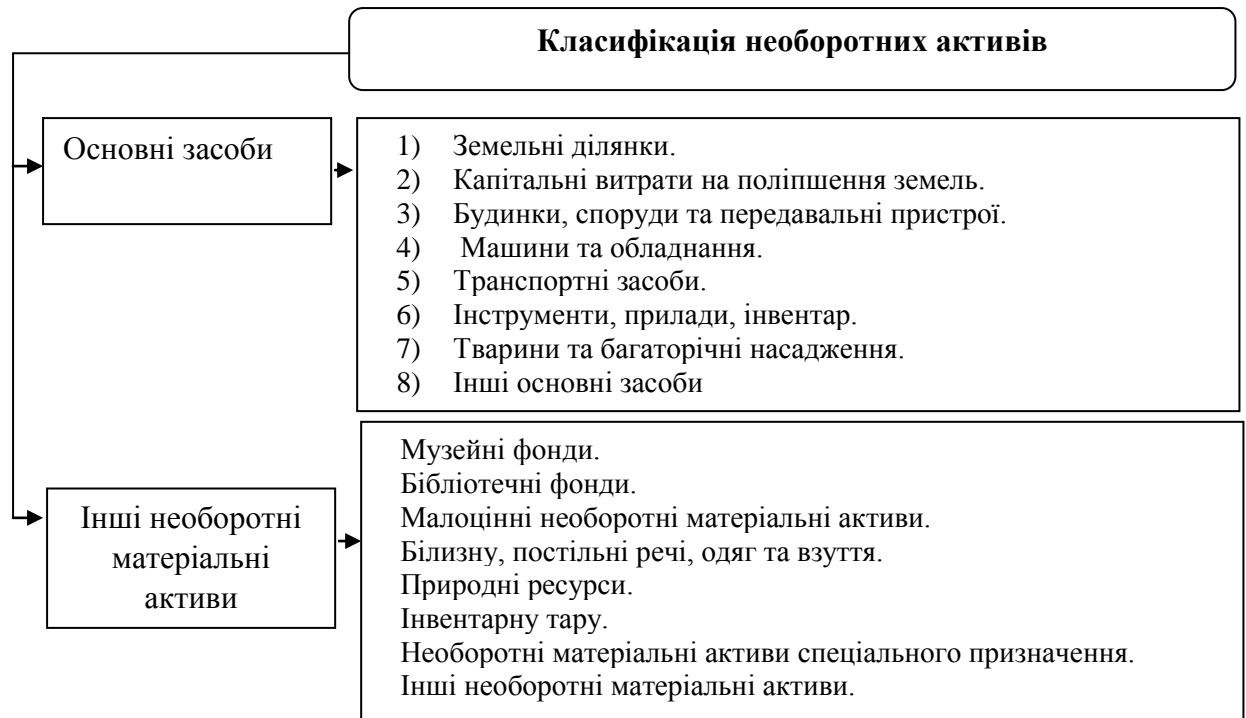


Рис. 1.11. Класифікація необоротних активів*

Примітки: * - сформовано на основі [стандарт 121]

Зображені на рис. 1.11. класифікаційні групи засобів дуже схожі до тих, які можна простежити за планом рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору. Зважаючи на наявність такого різноманіття підходів до класифікації необоротних активів важливим організаційним завданням, яке належить вирішити керівництву та фінансовим (бухгалтерським) службам і відповідальним посадовим особам є виявлення завдань та вимог системи управління до організації їх обліку.

Слід зауважити, що виконання цього завдання вимагає врахування низки важливих умов і чинників. Головні з них:

- встановлення мети обліку (для формування та подання звітності у відповідні державні органи; для внутрішніх потреб тощо);

- дослідження структури та величини суб'єкта господарювання (для встановлення рівня та потреб у деталізації інформації про необоротні активи);
- ставлення керівництва до запровадження й виконання заходів щодо підвищення ефективності використання необоротних активів тощо.

Вищевказаний перелік може бути деталізований більш конкретно залежно від того, яку мету ставить перед собою керівництво суб'єкта державного сектора. Відповідно до цього будуть ставитися і завдання. В узагальненому вигляді основною вимогою до системи обліку необоротних активів є раціональність і ефективність.

Однак значний вплив на цей процес мають особливості необоротних активів, які вимагають не лише врахування в обліку, а й в управлінні в цілому. На це звертають увагу Н.Г. Радіонова та Л. М. Ременюк [67], котрі відносять до складу проблем організації обліку необоротних активів, зокрема такої їх важливої та ємної складової як основні засоби проблеми, які розмежовуються ними за 3-ма групами (організаційна, технологічна і документальна частини) (рис.1.12).

Рис. 1.12. Проблеми організації обліку основних засобів*

Примітки: * - сформовано з урахуванням [67]

Для вирішення цих проблем кожен суб'єкт державного сектору має врахувати їх та вирішити через положення облікової політики. Виявлення та врахування не лише проблем, а й тих завдань які ставить система управління до обліку необоротних активів слід здійснювати з використанням анкетування (1.4).

Таблиця 1.4

Анкета виявлення сильних і слабких сторін, завдань та стану обліку
необоротних активів

Таким чином, проведене дослідження теоретичних основ оцінки і обліку необоротних активів згідно вимог НП(С)БО ДС, дозволяє зробити висновок, що є потреба у вирішенні проблеми категорійних означень, використанні зарубіжного досвіду облікового відображення таких активів, удосконаленні їх класифікації тощо.

Розв'язання цих проблем, в тому числі на основі запропонованих нами пропозицій, дозволить підвищити якість інформаційної бази прийняття управлінських рішень з питань раціонального використання необоротних активів, а також сприятиме ефективному витрачання бюджетних коштів.

Висновок до розділу 1

В результаті дослідження теоретичних і нормативно-правових основ організації та ведення обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору можна зробити ряд висновків, що матимуть вплив на подальші розробки організаційних і прикладних практичних питань, пов'язаних з їх оцінкою і обліком.

1. Необоротні активи – важлива складова майна субота державного сектору, яка є основою його ефективної діяльності та забезпечує досягнення мети господарювання – надання послуг нематеріального характеру. Проте в чинних нормативно-правових актах відсутнє трактування поняття «необоротні активи». Однак їхні характеристики подаються в різних пунктах НП(С)БО ДС 121, 125 та інших документах і інструктивних матеріалах, що дозволяє сформулювати їхнє означення. Можливі два варіанти. Перший, це запозичення означення з П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними». Другий, формулювання в такій редакції: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди.

Таке означення максимально враховує ключові характеристики досліджуваного виду активів в ДС.

3. Система оцінки необоротних активів характеризується наявністю різних підходів і видів оцінки. Альтернативи в питаннях оцінки мають важливе управлінське значення, однак створюють деякі незручності в плані реальності вартісного вираження майна суб'єкта держсектору. Проведене дослідження свідчить, що найбільш достовірною є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам. Інші види оцінок також мають важливе значення оскільки враховують зміну стану активу, наприклад його знос (амортизація), чи інші характеристики. Забезпечення послідовності та реальності оцінки вимагає чіткого обґрунтування та окреслення її принципів і методики в обліковій політиці.

4. Наявність різних підходів до класифікації необоротних активів (за різними ознаками) впливає з різних запитів системи управління до інформаційної бази прийняття рішень. Для бухгалтерського обліку важливо обрати класифікацію, яка б сприяла простоті та якості облікового відображення об'єкта обліку. Чинна класифікація відповідає передбаченим у плані рахунків синтетичним рахункам тому її можна вважати достатньо обґрунтованою. Однак для цілей управління і отримання інформації для цього може використовуватися і більш деталізований розподіл об'єктів з групи «нематеріальні активи».

5. Щоб виявити рівень деталізації, який потрібен для управлінських цілей (в тому числі в розрізі класифікаційних груп) в роботі обґрунтовано доцільність використання анкетування. Для реалізації цієї пропозиції розроблено відповідну форму анкети, Анкетування пропонується проводити в різних управлінських ланках з залученням відповідних працівників. Проаналізувавши виявлені в результаті анкетування запити можна встановити оптимальні варіанти класифікації (без надмірної деталізації).

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ТА ЙОГО КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ

2.1. Організація та методика обліку надходження необоротних активів

Переважну частину активів суб'єктів державного сектору установ становлять необоротні активи. Підсистема обліку необоротних активів охоплює надходження необоротних активів, їх наявність і використання, вибуття необоротних активів. Як і система бухгалтерського обліку загалом, зазначена облікова підсистема потребує організації. При цьому об'єктами такої організації мають бути перелічені щойно складові розглядуваної підсистеми, оскільки необоротні активи, залучаючись до господарського процесу проходять усі вищезазначені етапи руху. Таким чином, організація обліку необоротних активів являє собою процес вибору й упорядкування способів і прийомів, обробки й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, зберігання, використання і вибуття необоротних активів. Для того, щоб побудувати механізм реалізації такого процесу, необхідно організувати інвентарний облік, закріпити об'єкти необоротних активів за конкретними матеріально відповідальними особами, розробити облікові номенклатури, графіки руху носіїв облікової інформації та робочі інструкції тощо. На розв'язання зазначених завдань має спрямовуватися облікова політика установи [3,с.40].

Об'єкти необоротних активів приймають участь у господарському процесі бюджетних установ (рис. 2.1). Відповідно до цього визначають коло головних завдань обліку необоротних активів (НА). Вони зводяться до: правильного документального оформлення і своєчасного їх відображення в облікових реєстрах (надходження, внутрішній рух, вибуття); правильного обчислення та відображення в обліку суми зносу та видатків, пов'язаних з ремонтом НА; точного визначення результатів ліквідації НА; контролю за збереженням та ефективним використанням НА.

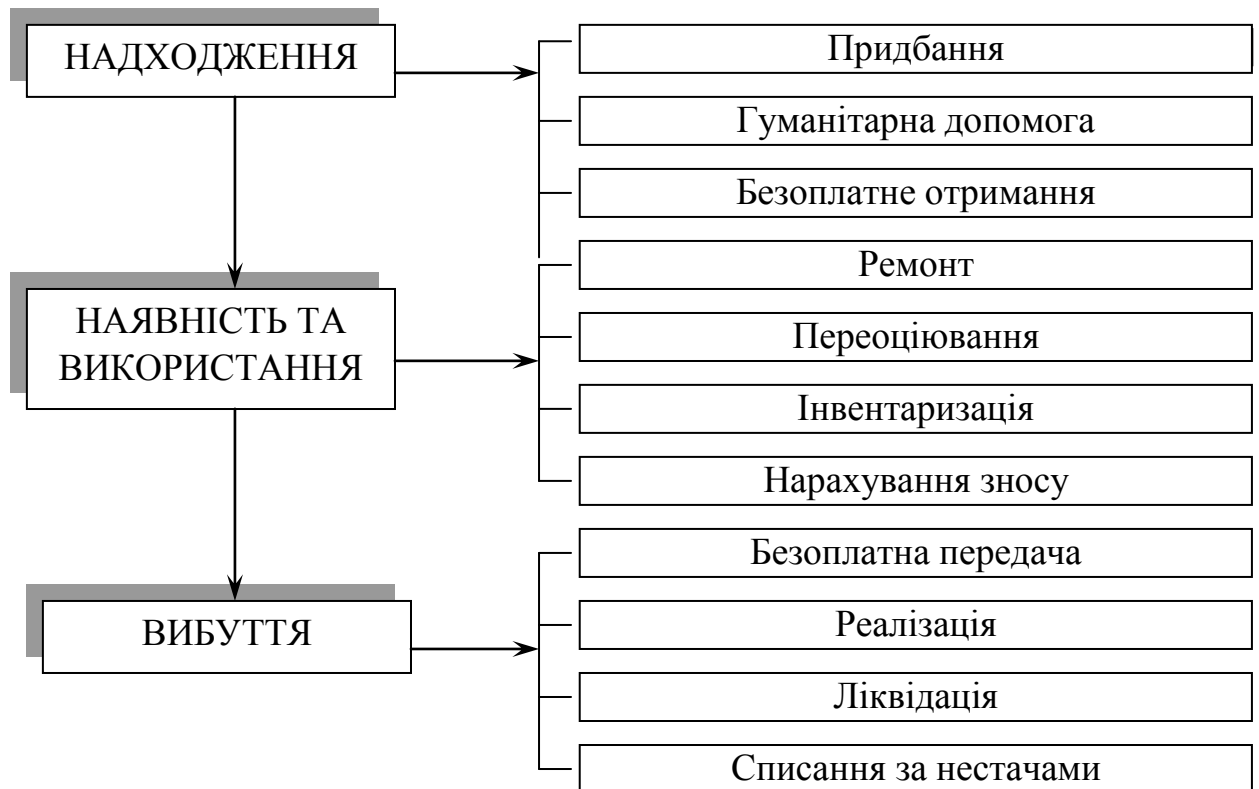


Рис. 2.1. Участь об'єктів необоротних активів у господарському процесі Фонду комунального майна Тернопільського району *

Примітки: * - сформовано з урахуванням [3, с.27]

Організацію обліку та контролю необоротних активів у Фонді комунального майна Тернопільського району регламентують такі нормативні документи:

- НП(С)БО 121 «Основні засоби»;
- НП(С)БО ДС 122 «Нематеріальні активи»;
- НП(С)БО ДС 124 «Доходи»;
- НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»;
- НП(С)БО ДС 126 «Оренда»;
- НП(С)БО ДС 129 «Інвестиційна нерухомість»;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. № 11;
- Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11;
- План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203;
- Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219;
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09. 2014 р. № 879;
- Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації : Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. № 572 та ін.

В Положенні про організацію бухгалтерського обліку в Фонді комунального майна Тернопільського району в розділі 8. Облік необоротних активів, облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та незавершеного капітального будівництва установи здійснюється відповідно до вимог окремих національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11. Кожному об'єкту основного засобу установи (крім бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів) присвоюється інвентарний номер. Якщо інвентарний об'єкт є складним і включає ті чи інші відокремлені елементи, що становлять разом з ним одне ціле, на кожному такому елементі повинен

бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті. Для малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери. При цьому предметам одного найменування та ціни встановлюється один номенклатурний номер. Перші чотири знаки інвентарного (номенклатурного) номера означають номер субрахунку, п'ятий – підгрупу, всі інші знаки – порядковий номер предмета у підгрупі. Інвентарні та номенклатурні номери зазначаються на жетоні, який прикріплюється до об'єкта, позначаються фарбою на об'єкті або проставляються іншим способом. У разі змивання маркування, воно періодично поновлюється. Строки корисного використання для нарахування зносу на необоротні активи визначаються додатком до Положення про облікову політику, затвердженого розпорядженням голови районної ради. Інші умови узагальнені на рис. 2.2 (додаток В).

Надходження, переміщення і вибуття необоротних активів у Фонд комунального майна Тернопільського району оформляється типовими формами первинної документації. В їх складі:

- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
- Акт приймання-передачі основних засобів;
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
- Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт списання групи основних засобів;
- Акт списання транспортних засобів;
- Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду;
- Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
- Інвентарна картка групового обліку основних засобів;
- Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень;

- Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів);
 - Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів;
 - Акт переоцінки основних засобів.
-

Примітки: * - сформовано з урахуванням чинної практики

Для обліку використовуються рахунки 1 Класу «Нефінансові активи», які будуть описані далі більш детально. Також для узагальнення інформації про наявність та рух необоротних активів, що не належать установі використовуються позабалансові рахунки.

Первісне формування складу необоротних активів в досліджуваній установі, як і інших бюджетних установ і організацій, які фінансуються з місцевого бюджету здійснюється за рахунок останнього, а також коштів, які виділяються з державного бюджету. Надалі для забезпечення оптимізації господарської діяльності та якісного надання послуг постійно їхній склад поповнюється та оновлюється через придбання за системою тендерних торгів, капітального будівництва, отримання гуманітарної допомоги та безкоштовного надходження. Усі зазначені процеси характеризуються як надходження необоротних активів, організація обліку яких передбачає:

- підготовку роботи із закупівлі необоротних активів;
- установа порядку приймання об'єктів як необоротних активів та їх ідентифікацію;
- розробку облікових номенклатур;
- вибір первинних документів та організацію їх руху [3, с.13].

Таким чином, відповідно до чинних інструктивних рекомендацій зазначені об'єкти приймає в експлуатацію комісія, утворена з цією метою наказом керівника установи. До складу комісії, як правило, входять представники інженерно-технічних служб, відділів постачання, бухгалтерського підрозділу та представники структурних підрозділів. Комісія, приймаючи необоротні активи, складає Акт прийняття-передачі основних засобів ф. № 03-1 (бюджет). В окремих випадках дозволяється прийняття необоротних активів безпосередньо на підставі первинної супроводжувальної документації постачальника: рахунків-фактур, накладних тощо. За таких умов форма № 03-1 не складається, а прийняття необоротних активів супроводжується підписом матеріально відповідальної особи на документах постачальника [6].

Слід зазначити, що необоротні активи, отримані установою як гуманітарна допомога, приймає комісія, утворена наказом керівника установи, до складу якої входять працівник бухгалтерії та представник вищої установи. Комісія здійснює огляд та оцінювання за ринково вільними цінами на

аналогічні об'єкти та складає акт про прийняття, який оформлюється в зазначеному щойно порядку. Після оформлення акт разом із відповідною технічною документацією передається до бухгалтерії для здійснення аналітичного й синтетичного обліку. Для включення отриманого об'єкта необоротних активів до складу інвентарних об'єктів установи йому присвоюється інвентарний чи номенклатурний номер. Якщо інвентарний об'єкт складний і містить ті чи інші окремі елементи, що становлять з ним єдине ціле, на кожному такому елементі має бути зазначений той самий інвентарний номер, що й на основному об'єкті. Для білизни, постільних речей, одягу, взуття та малоцінних необоротних матеріальних активів устанавлюються номенклатурні номери. При цьому предметам одного найменування, якості матеріалу та ціни присвоюється той самий номенклатурний номер [6, с.27].

Зазначимо, що інвентарні та номенклатурні номери фіксуються на об'єкті за допомогою жетона (де є відбиток інвентарного номера), який кріпиться до інвентарного об'єкта; за допомогою фарби, яка наноситься на інвентарний об'єкт; за допомогою штампа (де зазначається найменування установи, рік і місяць видачі предмета до експлуатації), який фіксується на номенклатурних об'єктах незмивною фарбою [21].

Відповідальність за маркування необоротних активів несуть матеріально відповідальні особи. Інвентарні номери присвоюються необоротним активам на весь час їх перебування в установі та залишаються вільними ще впродовж трьох років після вибуття об'єктів чи їх ліквідації. Орендовані необоротні активи обліковують за інвентарними номерами, присвоєними їм орендодавцями.

На підставі отриманих документів інформація про інвентарні об'єкти фіксується в системі предметного обліку, ведення якого забезпечується відкриттям інвентарних карток. Зауважимо, що окремим інвентарним об'єктом вважається закінчений конструктивний пристрій з усіма пристосуваннями й пристроями, що його стосуються, конструктивно

відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій або певний комплекс конструктивно об'єднаних предметів, що становлять єдине ціле й разом виконують певну роботу (кожна окрема будівля з розміщеними всередині неї необхідними комунікаціями, земля, на якій розташовано будівлі, тощо) [3, с.25].

Для обліку орендованих об'єктів використовуються копії інвентарних карток орендодавця, які додаються до акта.

Інвентарні картки відкриваються в одному примірнику на підставі актів прийняття – передачі в бухгалтерії установи або в централізованій бухгалтерії за об'єктами чи за групами. Інвентарні картки зберігаються в бухгалтерії в секторі чи групі, що відповідає за ведення обліку необоротних активів, у вигляді картотеки, систематизованої за певними ознаками. Вибір ознак систематизації та визначення принципів розміщення карток є одним із завдань організації обліку наявності необоротних активів.

З огляду на доволі широку класифікаційну схему поділу необоротних активів, на нашу думку, доцільно розглядати такі додаткові ознаки групування карток:

- за станом (в експлуатації; у запасі; на консервації);
- за характером власності (власні та орендовані).

При цьому в разі групування за станом можна виокремлювати ще й такі, скажімо, підгрупи:

– за необоротними активами, що перебувають в експлуатації – картки можна поділити за структурними підрозділами, а далі – за матеріально відповідальними особами:

– за необоротними активами, що перебувають у запасі – групування карток може здійснюватись за місцями зберігання та за матеріально відповідальними особами;

– за необоротними активами, що законсервовані – за місцями зберігання та за матеріально відповідальними особами [21, с.45].

Перший рівень комплектації карток можливий за такою ознакою, як дата відкриття картки: картки, що відкриті до першого числа поточного місяця; картки, що відкриті в поточному місяці; картки, що закриті в поточному місяці. Доцільно також картки на об'єкти, що перебувають у капітальному ремонті, зосереджувати в окремих комірках картотеки.

Відкриття інвентарних карток супроводжується внесенням реєстраційного запису про виконану операцію до Опису інвентарних карток з обліку основних засобів ф. № 03-10 (бюджет). Даний документ складається в одному примірнику в бухгалтерії за класифікаційними групами необоротних активів з метою контролю за зберіганням інвентарних карток в архіві. Інвентарні картки зберігаються постійно в бухгалтерії і в разі ліквідації об'єкта передаються до архіву, де зберігаються ще 3 роки. Опис інвентарних карток передається до архіву установи після того, як остання інвентарна картка, зареєстрована в ньому, закривається позначкою про списання об'єкта необоротних активів [21, с.47].

Внутрішнє переміщення об'єктів необоротних активів супроводжується оформленням накладної (вимоги) ф. 434. Якщо потрібне повніше висвітлення інформації, установа за погодженням із галузевим міністерством розробляє власну форму первинного документа на переміщення необоротним активів.

Інвентарні описи ведуться для пооб'єктного обліку за матеріально відповідальними особами, при цьому дані обліку наявності об'єктів за місцем зберігання мають бути тотожними даним карток інвентарного обліку, що ведуться в бухгалтерії установи. В окремих випадках аналітичний облік необоротних активів може вестись у книзі обліку необоротних активів чи в інвентарній книзі.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів (приклад: будівля: будинок, огорожа, вбиральня; котельня; гараж; земельна ділянка; комп'ютер: робоча станція, монітор, клавіатура, мишка, принтер). Об'єкт основних засобів визнається активом, коли: існує ймовірність

отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

З 2017 р. бюджетні установи застосовують окремий субрахунок, на якому ведуть облік коштів для придбання, модернізації, реконструкції, реставрації тощо основних засобів та інших необоротних активів. Для цього призначений рахунок 54 «Цільове фінансування», який має такі субрахунки: 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»; 5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

За кредитом цього рахунку відображають отримання коштів на фінансування заходів цільового призначення або вилучення з бюджетних асигнувань цільового фінансування суми поточних витрат, що включаються до вартості об'єкта основних засобів згідно з НП(С)БО 121.

За дебетом рахунку відображають зменшення цільового фінансування на створення (придбання) основних засобів, на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів. Варто зазначити, що для обліку грошових коштів, які містяться на рахунках в органах Казначейства та можуть бути використані для поточних операцій, передбачено субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки».

З огляду на це, суми отриманих бюджетних асигнувань як за загальним, так і за спеціальним фондами бюджетні установи зараховують на один субрахунок 2313. Тому для розмежування таких надходжень за загальним та спеціальним фондами слід вести додаткові аналітичні рахунки. Отримання цільового фінансування для придбання основних засобів та/або їх поліпшення слід відображати такою проводкою: Дт 2313 «Реєстраційні рахунки», Кт 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів». Всі витрати на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, довгострокових біологічних активів слід обліковувати на рахунку 13 «Капітальні інвестиції». За дебетом нового рахунку 13 «Капітальні інвестиції» відображають

збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів (тобто основних засобів та інших необоротних матеріальних активів) (рис. 2.3).

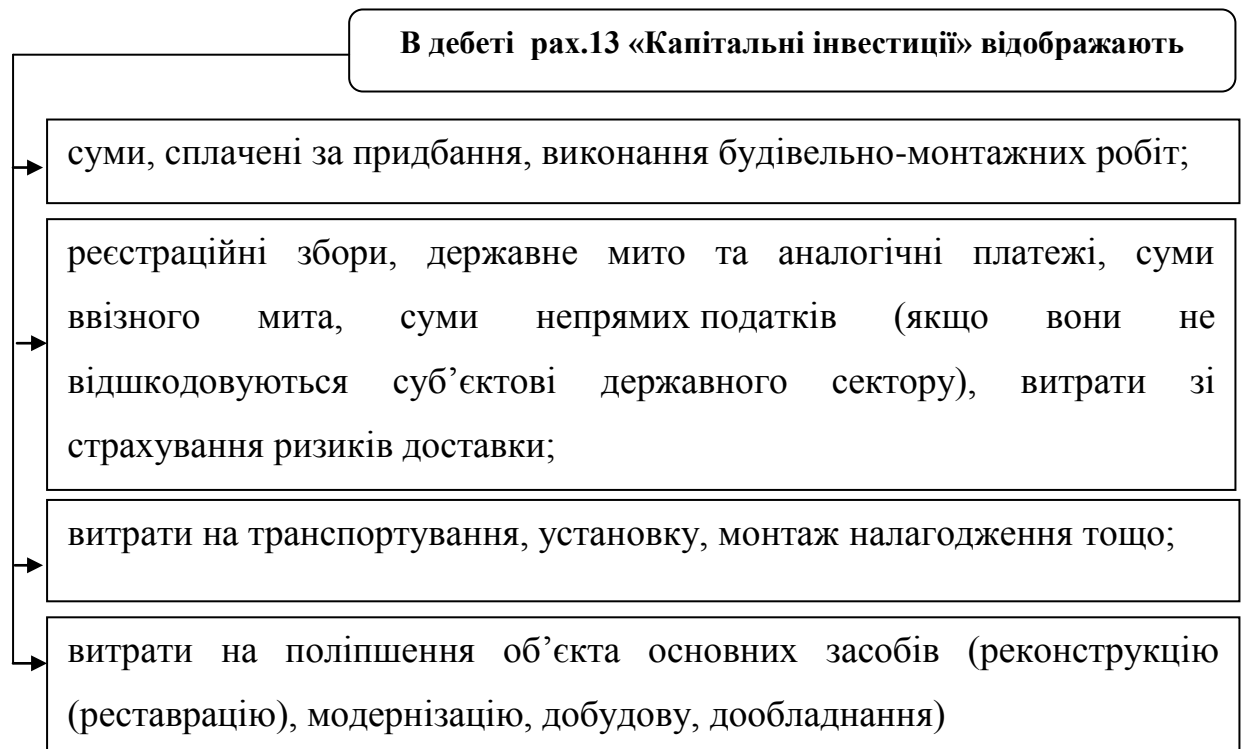


Рис. 2.3. Облік витрат на придбання (створення) необоротного активу*

Примітки: * - сформовано на основі [51; 32]

За кредитом рахунку відображають зменшення витрат на придбання або створення необоротних активів (введення в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів тощо). Особливості застосування рахунку 13 «Капітальні інвестиції». По-перше, у 2017 році, як і раніше, на цьому рахунку накопичують витрати на придбання або створення необоротних активів, тобто ті витрати, які установа включає до первісної вартості об'єктів основних засобів 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. По-друге, при введенні таких об'єктів в експлуатацію всі

видатки, накопичені на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», списують з одночасним складанням акта введення в експлуатацію основних засобів. При цьому зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних активів зазначають такою кореспонденцією: Дебет 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», Кредит 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи». При цьому при введенні в експлуатацію об'єктів основних засобів на додачу до цієї проводки складають другий запис на суму внесеного капіталу внаслідок оприбуткування активів розпорядником бюджетних коштів: Дебет 54 «Цільове фінансування», Кредит 51 «Внесений капітал». Тобто, як бачимо, під час введення об'єктів основних засобів, інших необоротних активів в експлуатацію їх вартість не відноситься на фактичні видатки, як це було раніше. Замість цього тепер вартість уведених в експлуатацію необоротних активів слід відносити на фактичні видатки протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) такою проводкою: Дебет 8014 «Амортизація», Кредит 1411 «Знос основних засобів», 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів», 1414 «Знос інвестиційної нерухомості». Потім наприкінці звітного періоду під час закриття рахунків витрат сума нарахованої протягом такого періоду амортизації буде списана на фінансові результати виконання кошторису такою проводкою: Дебет 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду», Кредит 8014 «Амортизація». Отже, важливим аспектом організації обліку наявності необоротних активів є організація руху носіїв облікової інформації з розробленням облікових номенклатур і докладних графіків (індивідуальних і загальних) руху носіїв. Загальну схему руху облікової інформації у процесі обліку надходження та наявності необоротних активів подано на рис. 2.4. До сказаного додамо, що варто виокремити організацію поточного контролю за використанням

необоротних активів, що має на меті забезпечувати раціональне й ефективне функціонування необоротних активів в установі.

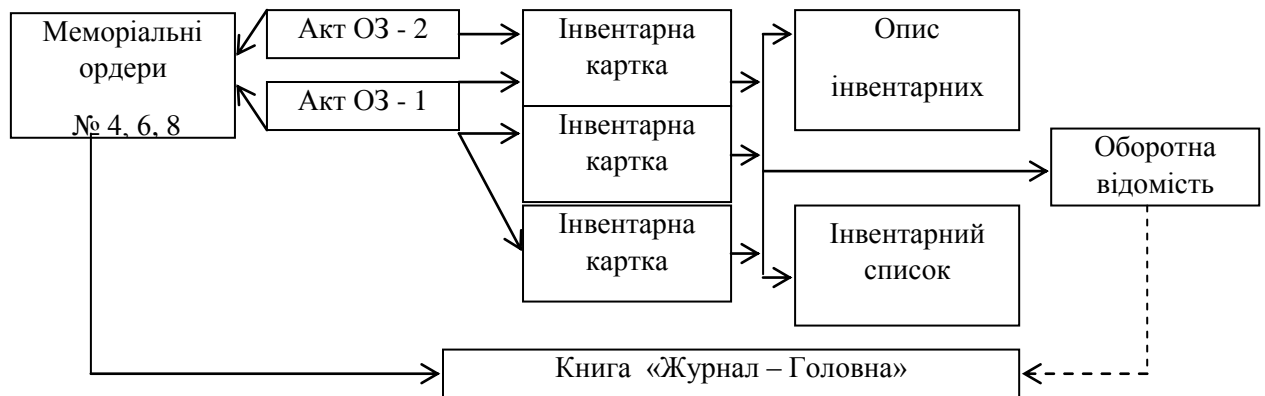


Рис. 2.4. Схема руху облікової інформації у процесі обліку надходження та наявності необоротних активів*

Примітки: * - джерело [87, с.49]

Організація контролю передбачає визначення виконавців контрольних функцій і термінів контрольних заходів, розробку документів для формалізації результатів перевірок, подання інформації на розгляд керівництву, яке має приймати подальші рішення. Типові операції з обліку надходження необоротних активів наведено в Інструкції з застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

У системі накопичувальних реєстрів надходження необоротних активів відображається в меморіальних ордерах № 8, 4, 6. Облік орендованих установою необоротних активів здійснюється на позабалансовому рахунку №01 «Орендовані основні засоби та нематеріальні активи», де вони відображаються за вартістю, передбаченою договором оренди, а також на позабалансовому рахунку №02 «Активи на відповідальному зберіганні». Передача об'єктів необоротних активів установою іншим суб'єктам господарювання в користування на правах оренди супроводжується укладанням договору оренди й форми № ОЗ -1 (бюджет).

2.2. Облік вибуття, зносу та ремонту необоротних активів

Кінцевою стадією руху необоротних активів Фонду комунального майна Тернопільського району є їх вибуття. Вибуття, яке супроводжується списанням з балансу установи зазначених об'єктів обліку, здійснюється через фізичне й моральне зношення, нестачі, виявлені під час інвентаризації, а також пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха [21,с.6]. Подальші дії щодо необоротних активів – продаж, безоплатна передача чи ліквідація – визначає створена наказом керівника установи комісія, що постійно діє протягом року. Організація обліку вибуття необоротних активів в досліджуваній установі, передбачає наступне (рис. 2.5).

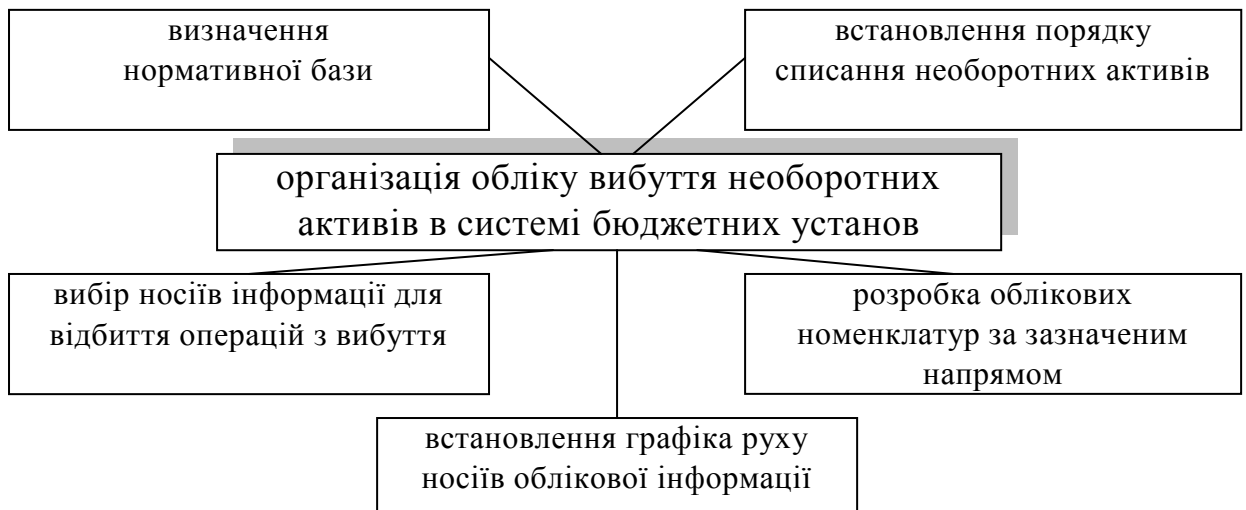


Рис. 2.5. Порядок організації обліку вибуття необоротних активів Фонду комунального майна Тернопільського району*

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

Як уже було зазначено, для прийняття рішення про списання майна за наказом керівника установи утворюють комісію зі списання майна. До її складу включають: головного бухгалтера (чи його заступника), працівників інженерних, технічних, технологічних, будівельних, обліково-економічних та інших служб, а також представників суб'єкта управління майном (якщо він того вимагає) та інших фахівців (п. 9 Порядку № 1314) [64]. Нижче наведено покрокову процедуру списання майна (рис. 2.6).

Примітки: * - сформовано на основі чинної практики

Таким чином, створена комісія визначає непридатність матеріальних цінностей, послідовно виконуючи такі операції (рис 2.7).

Перелік типових дій та операцій комісії з вибуття необоротних активів

- а) проводить огляд матеріальних цінностей;
- б) установлює можливість або неможливість відновлення та подальшого використання матеріальних цінностей у цій установі;
- в) з'ясовує конкретні причини списання об'єкта;
- г) установлює осіб, з вини яких трапився передчасний вихід матеріальних цінностей з ладу (якщо такі є);
- д) вносить пропозиції про їх продаж, передачу чи ліквідацію;
- е) класифікує необоротні активи відповідно до встановлених норм списання;
- ж) установлює можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проводить їх оцінювання;
- з) визначає вартість списуваних об'єктів необоротних активів до продажу;
- и) здійснює контроль за вилученням зі списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначає їх кількість, масу та контролює їх здавання на відповідний склад

Рис. 2.7. Типовий перелік операцій комісії з вибуття необоротних активів

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

Слід зазначити, що проведення огляду передбачає ретельне вивчення технічної документації (технічних паспортів, поверхових планів, відомостей дефектів тощо), даних бухгалтерського обліку та реального стану об'єкта необоротних активів. Рішення про можливість або неможливість відновлення та подальшого використання об'єкта приймається на підставі проведеного огляду з урахуванням фінансово-планових показників діяльності Фонду комунального майна Тернопільського району, ступеня потрібності об'єкта, економічної доцільності здійснення зазначених кроків. Установлюючи конкретні причини списання, члени комісії визначають, який із факторів спричинив вибуття об'єкта: моральний або фізичний знос, порушення норм експлуатації, аварія, реконструкція тощо. Важливим моментом у роботі комісії є встановлення осіб, винних у передчасному вибутті об'єктів необоротних активів, оскільки відповідно до

чинного законодавства саме вони мають нести відповідальність, зокрема у вигляді грошового відшкодування, щодо об'єктів даного виду матеріальних цінностей установи [55]. Якщо встановлено реальну відсутність винних осіб, комісія розробляє заходи для запобігання втратам майна в майбутньому. Визначення подальшого механізму дій щодо необоротних активів полягає у внесенні пропозицій з їх продажу, передачі чи ліквідації. Продаж необоротних активів здійснюється виключно через аукціони та біржі згідно з Положенням про порядок продажу на аукціоні, за конкурсом основних засобів, що є державною власністю. Безоплатна передача необоротних активів в досліджуваній установі здійснюється відповідно до чинного законодавства в такому порядку:

- з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, – у межах одного центрального органу виконавчої влади (головного розпорядника бюджетних коштів);
- з балансів установ, що утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів, – у межах одного місцевого бюджету;
- з балансів та на баланси установ, що належать до сфери управління одного й того самого центрального органу виконавчої влади, – на підставі рішення головного розпорядника коштів;
- з балансів та на баланси центральних органів виконавчої влади – з дозволу Кабінету Міністрів України .

В системі рахунків при обліку вибуття (списання) необоротних активів використовують рахунки 10 «Основні засоби», 14 «Знос (амортизація) необоротних активів», рахунки капіталу (наприклад 51 «Внесений капітал»), 55 «Фінансовий результат», а також рахунки витрат. В табл. 2.1 наведено типові приклади списання необоротних активів, які використовуються в досліджуваній установі. У разі, якщо в результаті ліквідації об'єкта ОЗ отримано запчастини, деталі, матеріали, ОЗ чи відходи, їх оприбутковують на субрахунках бухобліку відповідних активів. Якщо ці

цінності придатні для подальшого використання установою, то їх відображають через субрахунок 7211 «Дохід від реалізації активів».

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків зі списання необоротних активів*

№ з/п	Зміст господарської операції (пункт Типової кореспонденції)	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
Списання виставкового стенда зі 100 %-м зносом: первісна вартість – 6000				
1	Списання зносу стенда (п. 1.31)	1411	1014	6000,00
Списання холодильника (за дозволом суб'єкта управління) – знос нараховано неповністю (за дозволом суб'єкта управління): первісна вартість – 6200 грн, нараховано знос – 5321,67 грн, залишкова вартість – 878,33 грн, перенесено на субрахунок 5111 – 1240 грн				
2	Списання зносу комп'ютера: 4960 грн + 361,67 грн = 5321,67 грн	1411	1014	5321,67
3	Списання залишкової вартості комп'ютера (п. 1.31): 6200 грн – 5321,67 грн = 878,33 грн	8411	1014	878,33
4	Зменшення внесеного капіталу з віднесенням до накопиченого	5111	5512	1240,00*
5	Закриття рахунків витрат на фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду (в останній день звітного кварталу)	5511	8411	1240,00
Списання інших НМА (20 стільців): первісна вартість – 4200 грн (20 x 210 грн), знос – 2100 грн, залишкова вартість – 2100 грн				
6	Нараховано амортизацію на стільці в місяці їх списання (п. 1.30)	8014, 8114	1412	2100,00
7	Списання вартості стільців (п. 1.30)	1412	1113	4200,00
8	Зменшення внесеного капіталу з віднесенням до накопиченого	5111	5512	2100,00*
9	Закриття рахунків витрат з амортизації в останній день звітного періоду (п. 6.2)	5511	8014	2100,00

Примітки: * - джерело [23]

Щодо ліквідації необоротних активів в системі бюджетних установ, зокрема і Фонду комунального майна Тернопільського району, це стосується виключно тих об'єктів необоротних активів, що підлягають списанню, які неможливо реалізувати чи передати іншій установі. Зазначимо, що обладнання, яке підлягає розбору та демонтажу через непридатність, факт якої встановлено комісією в оформленому відповідним чином акті, передається для проведення таких робіт під наглядом комісії. При цьому всі деталі, вузли й агрегати, придатні до використання, мають бути оприбутковані установою, а інші – передані установам, на які покладено

функції зі збору кожного з видів сировини. Дорогоцінні метали й каміння, що належать до складу деталей і вузлів, після їх вилучення з об'єкта мають бути передані до спеціальних підприємств, які відповідно до Положення про порядок збирання і здавання відходів та лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, виконують їх прийняття і переробку [3, с.7]. Кошти, отримані Фондом комунального майна Тернопільського району від продажу необоротних активів (крім будівель і споруд), від здачі вузлів, деталей та інших частин, отриманих у результаті розбору й демонтажу об'єктів, залишаються в розпорядженні установи з правом їх використання для покриття витрат, пов'язаних з організацією збирання і транспортування зазначених матеріалів на приймальні пункти, на інші господарські потреби і на преміювання осіб, які безпосередньо зайняті збиранням брухту та відходів, на ремонт, модернізацію чи придбання нових необоротних активів (крім будівель і споруд) та матеріальних цінностей, а також на інші видатки за кошторисом. Суми, отримані установами від продажу будівель і споруд, вносяться в дохід бюджету.

Оцінюючи необоротні активи для продажу, комісія керується зазначеним вище нормативним документом зі списання матеріальних цінностей з балансу установи, відповідно до якого:

– продаж таких категорій необоротних активів як будівлі (зокрема приміщення), споруди, транспортні засоби, а також повністю зношені за даними бухгалтерського обліку необоротні активи, проводиться за експертною оцінкою, яка встановлюється експертом (за угодою з установою);

– продаж інших необоротних активів здійснюється за справедливою вартістю, що являє собою вартість, за якою матеріальні цінності можуть бути продані в результаті операції між добре обізнаними, незалежними й такими, що бажають здійснити цю операцію, сторонами. Справедливу вартість визначає комісія зі списання з урахуванням первісної вартості матеріальних цінностей та фізичного й морального зношення [3, с.10].

За результатами обстеження об'єктів необоротних активів комісія складає Акт про списання основних засобів ф. № 03-3 (бюджет), Акт про списання автотранспортних засобів ф. № 03-4 (бюджет), Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури ф. № 03-5 (бюджет). У актах подається якісна, кількісна та вартісна характеристика об'єкта, а також деталізується інформація щодо його вибуття, стану основних частин вузлів, деталей, конструктивних елементів і обґрунтовується недоцільність і неможливість їх відновлення.

Зауважимо, що списання з балансу Фонду комунального майна Тернопільського району основних засобів та інших необоротних активів (за винятком пошкоджених внаслідок аварії чи стихійного лиха, морально застарілих, фізично зношених та виявлених у результаті інвентаризації як недостача) до закінчення періоду нарахування зносу на них не може бути здійснене. Схему руху інформації щодо обліку вибуття необоротних активів ілюструє рис. 2.8.

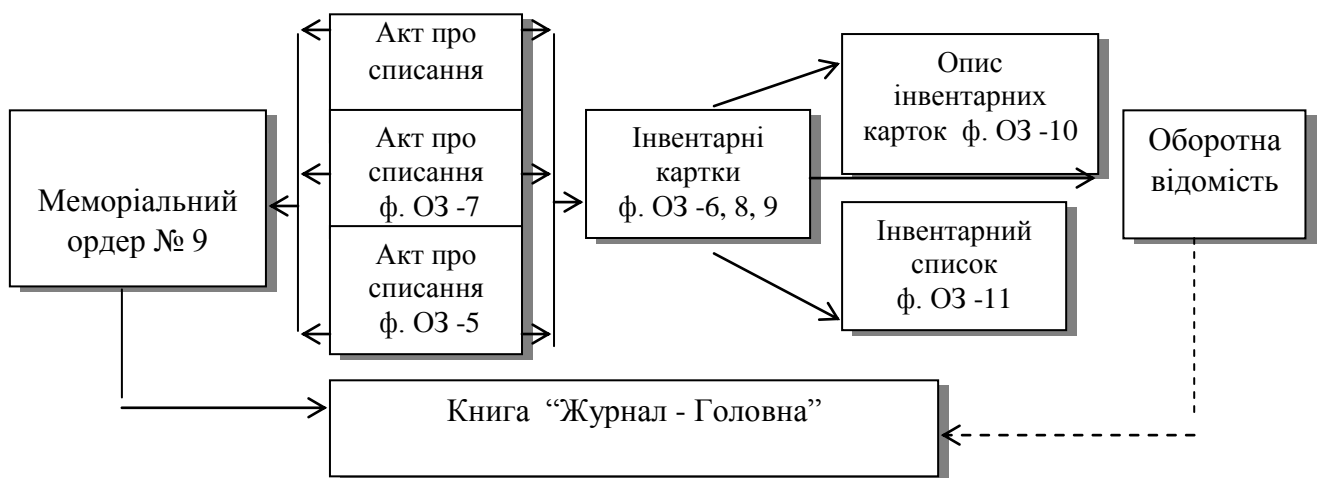


Рис. 2.8. Схема руху носіїв облікової інформації щодо вибуття необоротних активів Фонду комунального майна Тернопільського району*

Примітки: * - сформовано на основі чинної практики

У процесі бухгалтерського обліку синтетичний облік вибуття необоротних активів здійснюється в накопичувальній відомості про вибуття та переміщення необоротних активів ф. № 438 (бюджет) – меморіальний

ордер № 9, записи в який здійснюються щодо кожного документа з зазначенням матеріально відповідальної особи. Необоротні активи під час їхнього перебування та експлуатації в установі зазнають зносу. Знос являє собою комплексний показник, що відбиває ступінь умовного оцінювання та фізичного опрацювання довгострокових активів суб'єкта господарювання.

Відповідно до чинних нормативних документів на більшість необоротних активів бюджетних установ здійснюється нарахування зносу. Виняток становлять такі групи об'єктів: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель; будинки й споруди, які є унікальними пам'ятниками архітектури та мистецтва; матеріали довготривалого використання для наукових потреб; обладнання, експонати, зразки, діючі та недіючі моделі, макети та інші наочні посібники, що містяться в кабінетах та лабораторіях і використовуються з навчальною та науковою метою; багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку; сценічно - постановочні засоби; документація з типового проектування; фільмофонди; бібліотечні фонди; музейні та художні цінності; малоцінні необоротні матеріальні активи; необоротні матеріальні активи спеціального призначення [15, с.420]. Знос не визначається також за необоротними активами установ, які розташовано за кордоном. Нарухування зносу здійснюється щорічно в останній день грудня. Розмір зносу виражається у відсотках до первісної (відновлювальної) вартості необоротних активів і називається нормою зносу.

Зауважимо, що нарахування зносу в розмірі 100 % не є підставою для списання відповідного об'єкта необоротних активів, але за таких умов нарахування зносу на об'єкт припиняється [2]. Відображаючи знос необоротних активів, використовують відомість нарахування зносу ф. 03-12 (бюджет). Дана відомість складається заздалегідь, за декілька днів до кінця календарного року на основі даних інвентарних карток. Норма та сума зносу також фіксуються в картках ф. 03-6 (бюджет) та 03-8 (бюджет). Приймаючи на баланс необоротні активи, що були раніше у використанні, відбивають і суму зносу, що була нарахована попередньо. Загальну суму зносу відбивають

у меморіальному ордері № 16, дані якого заносять у книгу «Журнал-Головна». Сума зносу необоротних активів обраховується за повний календарний рік (незалежно від того, у якому місяці звітного року вони придбані або зруйновані) відповідно до норм зносу, встановлених у відсотках до первісної вартості кожної з груп необоротних активів. Загальна сума нарахованого зносу відображається в меморіальному ордері №16, дані якого зносяться в книгу «Журнал-головна». Загальну схему документообігу унаочнює рис. 2.9.



Рис.2.9. Рух облікової інформації у процесі обліку зносу Фонду комунального майна Тернопільського району*

Примітки: * - сформовано на основі чинної практики

Як уже зазначалося, результатом експлуатації основних засобів є, зокрема, фізичний знос. Досягнення певного ступеня зносу є підставою для ремонтних робіт. Організація обліку ремонтів основних засобів залежить від способу – підрядного чи господарського – здійснення ремонтних робіт. За підрядного способу ремонтних робіт організація обліку зводиться до візування договору на здійснення ремонтних робіт. Зважаючи на існуючу процедуру закупівлі робіт (зокрема й ремонтних) бюджетними установами через проведення тендерних торгів, головний бухгалтер установи як член тендерного комітету має звернути увагу на поданий у тендерній пропозиції порядок розрахунків, вартість робіт, якість матеріалів, що їх пропонується використовувати в ремонтних роботах, та терміни виконання робіт. Вибір оптимального варіанта забезпечить економію коштів, дотримання фінансової

дисципліни та високу якість ремонтних робіт. У випадку госпрозрахункового способу робіт організація відповідного обліку полягає у складанні пооб'єктної дефектної відомості та загального кошторису ремонтних робіт, розробці номенклатури статей витрат із розшифруванням кожної з них, а також у виборі носіїв облікової інформації щодо обліку ремонту основних засобів. Дефектну відомість складає відповідний спеціаліст установи за кожним об'єктом, подаючи в ній перелік конструкцій, деталей, вузлів, які підлягають заміні; перелік ремонтних робіт. Після затвердження керівником установи дефектні відомості передаються до планово-фінансового відділу, де на їх основі складається кошторис ремонтних робіт.

Номенклатуру витрат на ремонтні роботи визначає та розробляє установа за такими загальними елементами витрат, як заробітною платою; матеріалами; іншими прямими витратами; накладними витратами тощо.

Для обліку витрат на ремонтні роботи за кожним об'єктом відкривається багатографна картка, причому перелік статей витрат у ній має відповідати статтям витрат кошторису. Прийняття виконаного ремонту оформлюється Актом прийняття - здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ф. № ОЗ – 2 (бюджет).

2.3. Особливості обліку необоротних активів в умовах комп'ютеризації

Бухгалтерський облік відіграє важливу роль в управлінні потоками інформації про стан і результати діяльності бюджетної установи. Одним із завдань функціонування системи бухгалтерського обліку є забезпечення керівництва бюджетної установи інформацією для прийняття рішень щодо раціонального та цільового використання бюджетних ресурсів. Ефективне вирішення цілого ряду питань при великому обсязі інформації неможливе без використання комп'ютерних систем автоматизації обліку [1, с.41].

Застосування комп'ютерної техніки вносить певні зміни до організації бухгалтерського обліку, при цьому комп'ютерна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначальний фактор організації обліку, змінюючи не тільки форму обліку, але й зміст. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, завдяки яким забезпечується швидкість надання інформації. Вона забезпечується, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх введенням та передачею за всіма напрямками. Крім того, комп'ютерна форма ведення обліку має ряд переваг перед ручною, серед яких основними є передбачені в програмі правила ведення бухгалтерського обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками).

Таким чином, застосування комп'ютерів дозволило автоматизувати робоче місце бухгалтера і підняти на новий рівень процес реєстрації господарських операцій. Бухгалтер працює з машиною в діалоговому режимі, використовує зворотній зв'язок в процесі обробки інформації і отримання відповідних вихідних документів [1, с.101].

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи. Початковим етапом облікового процесу є збирання і реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері. На другому етапі проводиться формування масивів облікових даних на електронних носіях: Журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів тощо. Одночасно здійснюється контроль процесу, обробка інформації, записаної в масивах облікових даних. Заключним етапом процесу є отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів

синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації.

Зауважимо, що при комп'ютерній формі обліку оборотна відомість формується на підставі записів про бухгалтерські операції в Журналі господарських операцій, тому бухгалтер не має проміжних підсумків роботи над нею, які можуть бути необхідними для складання звітності і аналізу діяльності підприємства. В результаті цього єдиний процес бухгалтерської роботи поділився на дві задачі, що вирішуються окремо одна від одної. З однієї сторони, по всіх операціях складається баланс, з іншої сторони, за деякими даними складається звітність.

Отже, комп'ютерна система обліку оперативно відображає основні процеси, які пов'язані з отриманням різних зведених показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства. В цій обліковій системі інформація йде по єдиному каналу і використовується для всіх потреб управління. Таким чином, комп'ютерна система обліку – це вдале поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дають можливість отримати необхідну для управління і оперативного контролю інформацію. Порядок ведення облікових записів при комп'ютерній формі обліку унаочнює рисунок 2.10.

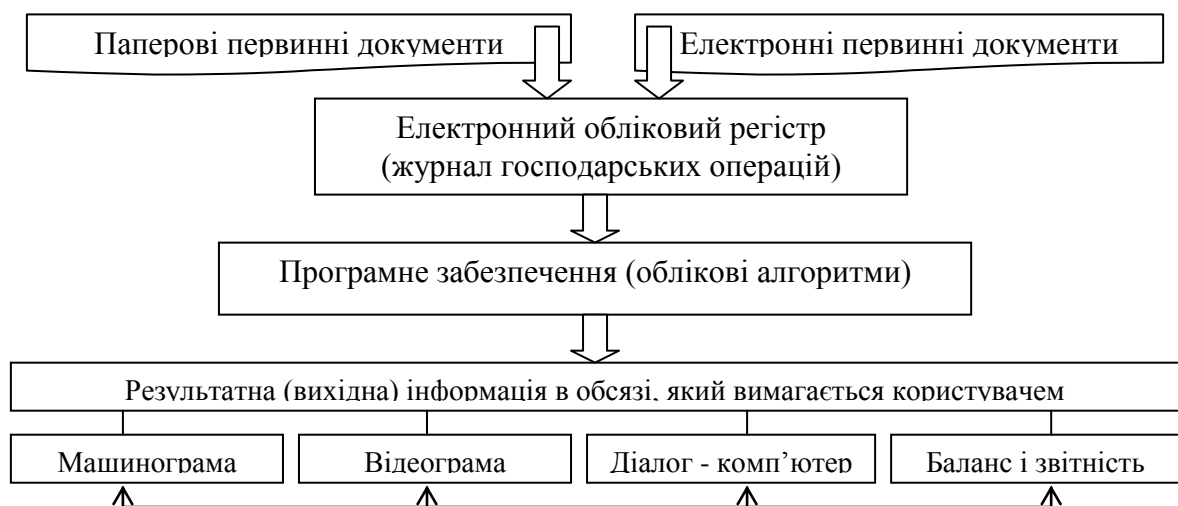


Рис. 2.10. Порядок ведення облікових записів при комп'ютерній формі обліку*

Примітки: * - джерело [1, с.78]

Як відомо, в бухгалтерському обліку приймання основних засобів проводиться згідно з Актом приймання-передачі основних засобів типової форми № ОЗ-1 (бюджет). Надходження необоротних активів супроводжується відкриттям інвентарних карток їх обліку, присвоєнням інвентарних номерів і здійсненням необхідних записів у реєстрах аналітичного обліку. При застосуванні автоматизованого обліку всі активи групуються в довіднику за рахунками обліку. Завдяки цьому, при введенні нового активу в будь-яку конкретну групу з груп довідника можна автоматично присвоїти інвентарний номер, який закодований певним чином. Записи в картку про роботи з добудови, дообладнання, реконструкції, модернізації й капітального ремонту існуючого об'єкта вносяться на підставі акта прийняття-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (типова форма ОЗ-2 (бюджет)). У картці зазначаються дата і номер акта введення необоротних активів в експлуатацію та характерні ознаки об'єктів. Крім того, записується коротка індивідуальна характеристика об'єкта (предмета). Якщо в складі обладнання, приладів, обчислювальної техніки та ін. є дорогоцінні метали, то в розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» зазначається перелік деталей, у складі яких є дорогоцінні метали, найменування деталі та маса металу, зазначена в паспорті. На зворотному боці картки робиться запис про переміщення необоротних активів в установі.

Для відображення операцій руху активів, зокрема їх надходження в конфігурації програм передбачено документ «Надходження активів». Для того, щоб ввести нову інформацію про надходження активу використовують наступну послідовність вибору функції (засвічування й натискування лівою кнопкою клавіші мишки) (рис.2.11).

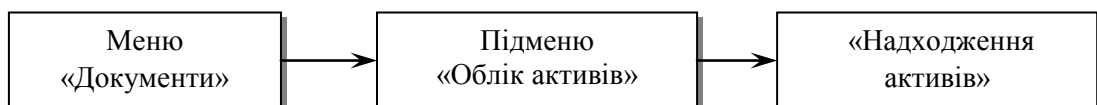


Рис. 2.11. Схема вводу інформації про надходження активу

Після натискування на підменю «Надходження активів» у вікні дисплея з'являється однойменний документ, який дозволяє оприбутковувати необоротні активи, що надходять від постачальника, підзвітної особи або безоплатно. Таблична частина документу «Надходження активів» може також заповнюватися шляхом використання кнопки [«Підбір»]. При натисканні на неї відкривається вікно списку довідника «Активи». Послідовно обираючи елементи довідника і, вказуючи кількість активів, що надійшла, можна швидше заповнити табличну частину документа. В даному документі також передбачено можливість відображення «Суми ПДВ», яку можна редагувати згідно даних накладної.

Такий реквізит документу як «Коментар» призначений для відображення інформації про реальний номер прибуткової накладної відповідно до якої введено документ, та короткого опису бухгалтерської операції. Документ автоматично формує проводку на загальну суму (вказану в однойменному реквізиті). У випадку, якщо установа не є платником ПДВ, то сума вказана в реквізиті «Сума ПДВ» списується на видатки установи. Якщо ж установа є платником ПДВ і оплата накладної була здійснена за рахунок спеціального фонду, то формується проводка по виникненню податкового кредиту. Нарахування ПДВ буде проводитися відповідно до встановленої константи: або після оплати (при касовому методі нарахування), або наприкінці місяця згідно документа «Нарахування ПДВ». Завдяки наявності в конфігурації відповідних функціональних можливостей, документ може використовуватися для формування додаткових проводок за рахунками кредиторської заборгованості.

За допомогою кнопки «Друк», розташованої у формі документа «Надходження активів» можна вивести на екран меню з вибором потрібної форми документа та обрати конкретну з них для друку паперового документа. Зокрема можна роздрукувати накладну та Акт приймання-передачі ф.ОЗ-1 (бюджет). В свою чергу, облік переміщення активів з допомогою автоматизованої системи здійснюється завдяки наявності у

конфігурації програми документу «Переміщення активів». Для його виклику необхідно шляхом висвітлювання й натискування лівою клавішею миші послідовно вибрати наступні функції (рис. 2.12):

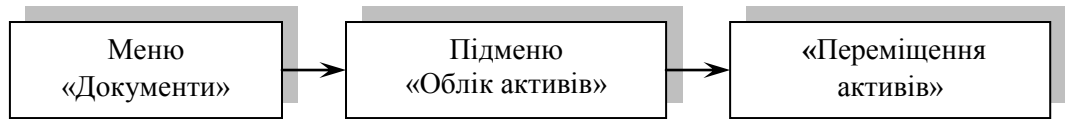


Рис. 2.12. Схема вводу інформації про переміщення активу в Фонді комунального майна Тернопільського району*

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

Після проведення такого вибору на екрані комп'ютера з'являється документ, який складається з шапки і табличної частини. У шапці документу розташовані такі реквізити як «Переміщення по МВО, яке передає...» та «Дата». По першому реквізиту існує деталізація по прізвищах матеріально відповідальних осіб. Слід зазначити, що під час заповнення табличної частини документа здійснюється контроль за збереження матеріальних цінностей у матеріально відповідальних осіб. Згідно функціональних можливостей у конфігурації ведеться облік активів за видами і джерелами фінансування, за рахунок яких вони були придбані. У зв'язку з цим при заповненні табличної частини документа «Переміщення активів» можна скористатися лише можливістю підбору. При натисканні на кнопку [«Підбір»] на екрані виникає список активів установи. Після вибору певного виду активу, поряд з рядком обраного активу виводиться меню з переліком видів джерел фінансування, за рахунок яких було придбане вибране найменування, а також величина залишків даного активу. Для внесення змін необхідно у даному меню вибрати рядок і вести кількість активу, який переміщається. Після заповнення табличної частини можна сформулювати і роздрукувати форму акту приймання-передачі ф. ОЗ-1 (бюджет) в розрізі матеріально відповідальних осіб, а також форму накладної внутрішнього переміщення необоротних активів.

Для обліку реалізації активів з допомогою автоматизованої системи використовують передбачену програмою функцію. Щоб викликати документ для проведення (відображення) даної операції необхідно виконати такі функції лівою клавішею кнопки мишки (рис. 2.13):

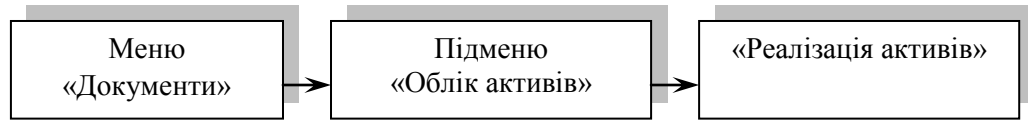


Рис. 2.13. Схема вводу інформації про реалізацію активів в Фонді комунального майна Тернопільського району*

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

При цьому на екрані дисплея з'являється документ «Реалізація активів», який складається з двох закладок: основної та додаткової.

Зкладка «Основна» містить у верхній частині наступні реквізити: найменування документа (а саме «Реалізація активів»); МВО; стаття по КЕКВ; джерело фінансування; ставка ПДВ; дата; покупець і рахунок обліку; контрагенти (для позначення найменування); коментар.

За допомогою даного документа можна вводити різні види видаткових накладних (в т. ч. для безоплатної передачі, реалізації та ін.). Вид накладної визначається шляхом позначення рахунку взаєморозрахунків у реквізиті «Покупець». Даний документ дозволяє проводити реалізацію лише тих активів, які знаходяться під звітом однієї матеріально відповідальної особи. Якщо ж операція стосується активів, котрі знаходяться під звітом у різних матеріально відповідальних осіб, або підрозділів, то потрібно ввести декілька однотипних документів з реалізації, або перемістити (передати) всі активи, що реалізуються одним документом «Переміщення активів» одній матеріально відповідальній особі та ввести один документ з реалізації. При введенні документу в реквізиті «МВО» вказується матеріально відповідальна особа, з якої проводиться списання. У реквізитах «Джерело фінансування» та „КЕКВ” вводять дані, що характеризують дані з оплати за відвантажені

активи. У випадку, якщо установа є платником ПДВ, то для коректності розрахунку використовують позначку прапорець «Розрахунок від ціни з ПДВ». Ця позначка може бути не встановленою, тоді сума розраховується від суми без ПДВ. Якщо виникає потреба відкоригувати значення реквізитів «Ціна без ПДВ», «Сума без ПДВ», «Ціна з ПДВ», «Сума з ПДВ», «Сума ПДВ», то для цього використовують прапорець «Відключити розрахунок сум». Якщо він не встановлений, то коригування буде неможливим, адже суми будуть перераховуватися по всіх позиціях.

Слід зазначити, що табличну частину документу можна заповнювати двома способами: послідовним, ручним введенням рядків; методом підбору (завдяки наявності розширень до функцій у вигляді списків).

В обох випадках при заповненні табличної частини в документі здійснюється контроль залишків. Такий контроль здійснюють наступним чином: якщо в рядку вказана кількість, яка перевищує фактичну на складі, то введена кількість коригується до реальної і про це користувачу видається довідка (повідомлення). Порядок заповнення документу методом підбору дещо відрізняється від послідовного введення. Так, після того, як у табличній частині документу вибрана матеріально відповідальна особа, з допомогою кнопки «Підбір» відкривається вікно списку активів. У цьому вікні, звернувшись до реквізиту «Залишок», можна прослідкувати за реальною кількістю всіх активів, що знаходяться під звітом обраної конкретної матеріально відповідальної особи. Після того, як буде вибрано актив, на екрані висвічується детальна інформація – меню з деталізацією за джерелами фінансування, за рахунок яких актив був придбаний. Вказавши кількість, яка має бути відвантажена по обраному активу, можна сформулювати підсумкові значення сум накладних. Список по декількох джерелах фінансування, у якому вказано більше ніж одне найменування, може бути сформований лише по тих активах, по яких ведеться груповий облік. В інших випадках список буде складатися з одного найменування.

В документі також передбачено можливість заповнення табличної частини шляхом використання функції «За замовчуванням». За цієї умови ціною продажу вважається значення реквізиту «Ціна придбання», вказана в довіднику «Активи» саме за обраним активом.

Зауважимо, що завдяки документу «Реалізація активів» за закладкою «Основна» можна проконтролювати підсумкові значення сум накладних (в т.ч. суми з ПДВ, без ПДВ, суми ПДВ). Скориставшись закладкою «Додаткова», можна отримати на екрані інформацію, необхідну для проведення документу. В даній закладці передбачена також можливість поставлення шифрів рахунків шляхом використання функції «За замовчуванням». Нею можна скористатися після вибору джерела фінансування в шапці документу. Після заповнення, документ автоматично формує відповідні проводки. За кожним рядком документу формуються проводки по списанню активів. Якщо за даним активом нараховувався знос, то формується також проводка по формуванню залишкової вартості. Завдяки використанню кнопки «Друк» можна роздрукувати накладну.

Для обліку вибуття активів в умовах автоматизації використовують передбачену програмою функцію. Щоб викликати документ для відображення даної операції за допомогою лівої кнопки миші послідовно вибирають наступні функції (рис. 2.14):

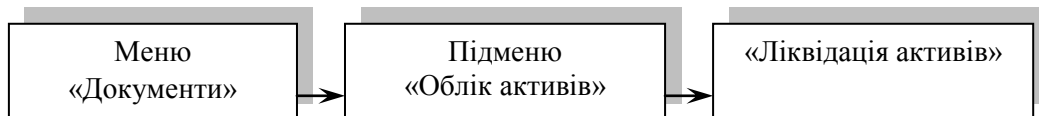


Рис. 2.14. Схема вводу інформації про ліквідацію активу в Фонді комунального майна Тернопільського району*

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

При цьому на екран виводиться документ, що має шапку й табличну частину. У шапці вказані дані, які визначають операцію по списанню активу, а також перелік матеріалів, що оприбутковуються в результаті демонтажу

активу. Завдяки тому, що аналітичний облік у автоматизованій обліковій системі може вестися в розрізі найменувань, матеріально відповідальних осіб і джерел фінансування за рахунок яких ці активи були придбані, користувач може скористатися кожним зі способів зокрема. Після вибору джерела фінансування визначається рахунок списання (рахунок витрат). Таку інформацію отримують з довідника «Джерела фінансування». Для проведення операції по списанню ще необхідно вказати в реквізиті «КЕКВ» відповідну статтю. Завдяки виведеному на екран документу можна також проконтролювати залишки активів кожної підзвітної матеріально відповідальної особи та вказаному джерелу фінансування. Слід пам'ятати, що цілком можливим є те, що у реквізиті «Кількість» може бути вказано не 1 (одиниця активу), а й більше, якщо по вибраному найменуванню активу ведеться груповий облік. За допомогою кнопки [„?”], яка розташована на верхній панелі інструментів документа, можна в інформаційній групі проконтролювати суми облікової вартості та нарахованого раніше зносу активу, який ліквідується (списується).

Важливою функцією, яка передбачена програмою є те, що у табличну частину вводиться перелік матеріалів, отриманих внаслідок демонтажу чи ліквідації активу. При цьому вказують найменування отриманих матеріалів і прізвища матеріально відповідальних осіб, яким ці матеріали передаються. Окрім того визначається бухгалтерський рахунок обліку матеріалів, їх облікова вартість, кількість. Після заповнення табличної частини документа можна проконтролювати (в правій нижній його частині) загальну суму оприбуткованих матеріалів. Завдяки проведенню документа, формуються типові проводки. В табличній частині документа «Ліквідація активів» передбачені рядки, які дозволяють сформулювати по кожному з них проводку по дебету рахунку обліку матеріалу і кредиту рахунку прибутків, який вибирається завдяки довіднику «Джерела фінансування», реквізит «Рахунок прибутків». Завдяки використанню кнопки «Друк» можна вивести на екран друковану форму «Акту на списання ф. ОЗ-3 (бюджет)».

Висновок до розділу 2

Критична оцінка і аналіз чинної практики ведення обліку необоротних активів в досліджуваній установі дозволили сформулювати висновки, що мають теоретичне й практичне значення.

1. Організація обліку необоротних активів являє собою процес вибору й упорядкування способів і прийомів, обробки й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, зберігання, використання і вибуття необоротних активів. Для того, щоб побудувати механізм реалізації такого процесу, необхідно організувати інвентарний облік, закріпити об'єкти необоротних активів за конкретними матеріально відповідальними особами, розробити облікові номенклатури, графіки руху носіїв облікової інформації та робочі інструкції тощо.

2. Первісне формування складу необоротних активів бюджетних установ і організацій здійснює держава за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Надалі для забезпечення оптимізації господарської діяльності та якісного надання послуг постійно їхній склад поповнюється та оновлюється через придбання за системою тендерних торгів, капітального будівництва, гуманітарної допомоги, безкоштовного надходження тощо.

3. Вибуття необоротних активів відбувається з різних причин (ліквідації, передачі, продажу тощо). Система обліку повинна забезпечити правильне встановлення вартісних параметрів при вибутті необоротних активів, в тому числі через механізм оцінки, здійснюваний спеціально створеною для цього комісією.

4. Необоротні активи під час їхнього перебування та експлуатації в установі зазнають зносу. Організація обліку зносу необоротних передбачає визначення нормативної бази; розробку класифікаційних груп зносу та їх значення; вибір носіїв інформації. Результатом експлуатації активів є фізичний знос. Досягнення певного ступеня зносу є підставою для ремонтних робіт.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1. Організація контрольно-ревізійної роботи та завдання ревізії

З метою боротьби з масовими фінансовими порушеннями працівники контрольно-ревізійної служби проводять ревізії діяльності суб'єктів господарювання як державної, так і колективної чи приватної форм власності за наявністю та рухом необоротних активів. Завданнями ревізії необоротних активів в бюджетних установах, зокрема і Фонду комунального майна Тернопільського району ради є:

- дати оцінку стану й ефективності використання необоротних активів та їх збереження;
- перевірити правильність документального оформлення руху необоротних активів; правильність нарахування їх зносу;
- перевірка правильності відображення таких операцій з відображення в бухгалтерському обліку;
- встановити наявні факти порушень чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників ревізованої установи при придбанні, використанні, реалізації та ліквідації окремих об'єктів необоротних активів;
- розробити заходи по реалізації результатів контролю: притягнення до відповідальності винних службових осіб із відшкодуванням збитків, нарахуванням та стягненням фінансових санкцій на користь державного бюджету за допущення порушення чинного законодавства по об'єкту контролю.

Порядок проведення ревізії визначається Інструкцією з обліку необоротних активів бюджетних установ.

Джерелами ревізії операцій з основними засобами є: акти прийому-передачі основних засобів ф.№ОЗ-1 (бюджет); накладні на внутрішнє

переміщення необоротних активів; інвентарні картки обліку – для будинків, споруд, передавальних пристроїв та інших основних засобів за ф.№ОЗ-6 (бюджет); для тварин і багаторічних насаджень ф.№ОЗ-8 (бюджет); інвентарна картка групового обліку ф.№ОЗ-9 (бюджет); описи інвентарних карток з обліку основних засобів ф.№ ОЗ-10 (бюджет); акти про списання основних засобів ф. №ОЗ-3 (бюджет); для автотранспорту ф. №ОЗ-4 (бюджет); для вилучення з бібліотеки літератури ф.№ОЗ-5 (бюджет); інвентарні списки основних засобів ф.№ОЗ-11 (бюджет); відомості нарахування зносу на основні засоби ф.№ОЗ-12 (бюджет); кошториси та плани капітального ремонту основних засобів за період, що перевіряються; інвентаризаційні описи та порівняльні відомості за результатами інвентаризації необоротних активів; оборотні відомості та меморіальні ордери з обліку необоротних активів у бухгалтерії; кошториси та плани капітального ремонту основних засобів; Книга Журнал-головна; звіт про рух основних засобів; баланс тощо [29, с.54].

Контрольно-ревізійний процес операцій з необоротними активами ґрунтується на всебічному і доброякісному інформаційному забезпеченні нормативно-довідковою інформацією (НДІ), так і фактографічною інформацією. До складу НДІ відносяться законодавчі й нормативно-правові акти, які регулюють майнові відносини суб'єктів господарювання. Джерелом інформації контролю, крім Господарського кодексу України і Цивільного кодексу України, є інші законодавчі акти і нормативні документи, стандарти та нормативно-довідкова інформація. Приведена НДІ визначає нормативні параметри управління необоротним активами (табл. 3.1). Напрями ревізії необоротних активів подано на рис. 3.1.

Фактичний стан управління необоротними активами визначається за фактографічною інформацією установи, де використовується це майно. До фактографічної інформації належать типові документи з обліку основних засобів, затверджені Держкомстатом України і спеціалізовані форми документів, затверджені в установленому порядку підприємствами.

Таблиця 3.1

Примітки: * - джерело сформовано на основі [26, с. 49]

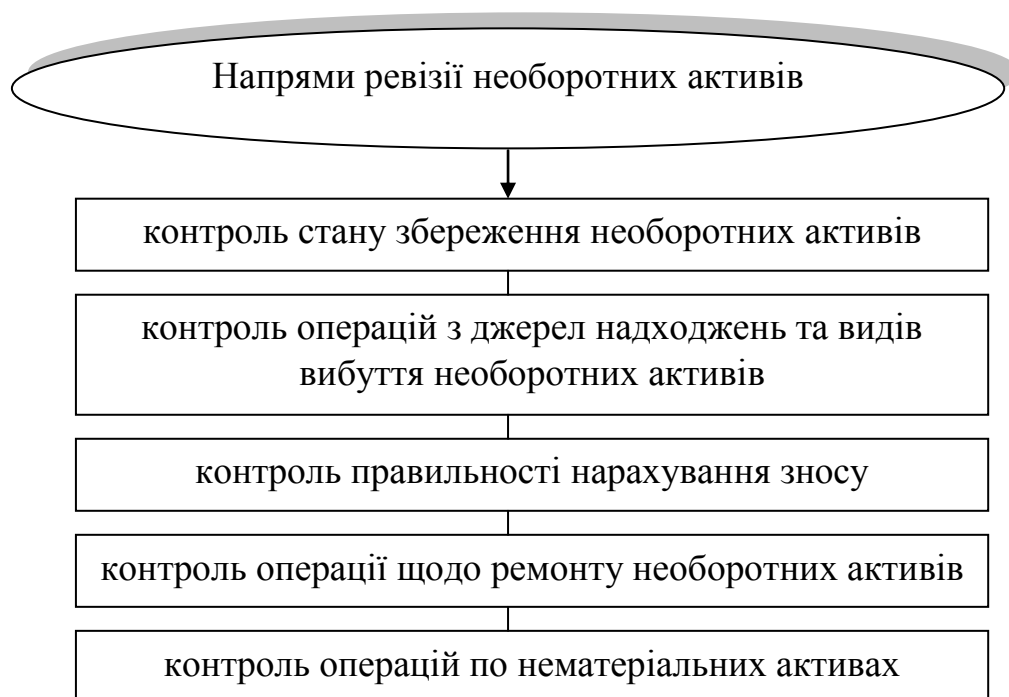


Рис. 3.1. Напрями ревізії необоротних активів Фонду комунального майна

Крім того, до фактографічної інформації належать: відомості дефектів об'єкту необоротних активів, які потребують відновлюваних ремонтів, реконструкції, модернізації; замовлення на виготовлення цих робіт; кошториси витрат на виконання ремонту, реконструкції, модернізації таких об'єктів; машинограми бухгалтерського обліку (табл. 3.1).

Таблиця 3.2

Фактографічна інформація, що використовується при контролі операцій з необоротними активами Фонду комунального майна Тернопільського району

Джерела інформації	Зміст інформації	Використання у контрольно-ревізійному процесі
Акт прийняття-передачі основних засобів. Типова форма № ОЗ-1(бюджет), затверджена ДКУ та Держкомстатом України	Містить дату операції, дату випуску і дата введення в експлуатацію об'єкта, номер паспорта, кореспондуючі рахунки бухгалтерського обліку, матеріально-відповідальні особи	Встановлення комплексності основних засобів, норми амортизації, матеріально-відповідальних осіб
Акт прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів. Типова форма № ОЗ-2(бюджет)	Приведена інформація про види робіт, суми затрат, здача об'єкта в експлуатацію	Оцінка достовірності робіт, їх якості та суми затрат
Акт списання основних засобів № ОЗ-3 (бюджет)	Указана інформація яка свідчить про повний знос об'єкта	Контроль обґрунтованості повного зносу об'єкта
Акт про списання автотранспортних засобів. Типова форма № ОЗ-4 (бюджет)	Містяться технічна характеристика агрегатів автомобіля (причепи, напівпричепи), дата випуску, кількість ремонтів, пробіг, причини списання	Встановлені достовірності причин списання автомобіля та оприбуткування агрегатів і запасних частин
Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури. Типова форма № ОЗ-5 (бюджет)	Містяться інвентарний номер вибулого видання, автор і назва, кількість, ціна за одиницю, сума	Встановлені достовірності причин списання вилученої з бібліотеки літератури
Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах. Типова форма № ОЗ-6 (бюджет)	Указана технічна характеристика об'єкту основних засобів, первісна вартість, норми амортизації, дорогоцінні метали та ін.	Достовірність аналітичного обліку об'єктів основних засобів, їх використання та списання із експлуатації
Інвентарна картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень. Типова форма № ОЗ-8 (бюджет)	Наводиться стисла характеристика тварин чи багаторічних насаджень, причини вибуття, внутрішнє переміщення	Достовірність про остаточне вибуття тварин і багаторічних насаджень
Інвентарна картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах. Типова форма № ОЗ-9 (бюджет)	Указана характеристика білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів.	Достовірність про надходження і вибуття об'єктів
Опис інвентарних карток по обліку основних засобів за період. Типова форма № ОЗ-10 (бюджет)	Реєстрація інвентарних карток об'єктів основних засобів	Перевірка відповідності синтетичному обліку основних засобів
Інвентарний список основних засобів (за їх місцезнаходженням, місцем експлуатації). Типова форма № ОЗ-11 (бюджет)	Облік основних засобів за місцями експлуатації, класифікаційними групами.	Дослідження використання основних засобів у підрозділах установи, їх переміщенням та вибуттям
Відомість нарахування зносу на основні засоби. Типова форма № ОЗ-12 (бюджет)	Міститься інформація про нарахування зносу на основні засоби	Перевірка правильності нарахування зносу на основні засоби

Від правильності оформлення первинної документації залежить достовірність фактографічної інформації, тому контролери-ревізори приділяють належну увагу перевірці інформації за формою. Зокрема, перевіряється чи є первинні типові документи з переміщення об'єктів основних засобів, чи затверджені вони керівниками підприємств як спеціалізовані. Застосування недоброякісних форм первинних документів (незатверджених в встановленому порядку, відсутність розпорядчих або виконавчих підписів, відповідність інвентарних об'єктів технічним паспортам, відсутність записів у технічних паспортах про проведені капітальні ремонти, заміни агрегатів та ін.) не дозволяє встановити відповідальних осіб за стан інвентарних об'єктів, їх знос, експлуатацію у агресивних умовах тощо [6, с. 273-275].

Отже, інформаційне забезпечення контролю основних засобів ґрунтується на нормативній і фактографічній інформації, яка є неупередженим доказом достовірності господарських операцій.

Ревізія операцій з основними засобами проводиться відповідно до моделі стандарту контролю.

Найважливішими завданнями фінансово-господарського контролю є активне сприяння ефективному використанню об'єктів основних засобів, підтримка їх в працездатному стані, шляхом своєчасного проведення капітальних і профілактичних ремонтів, а також забезпечення їх збереження.

Надзвичайно важливе значення при організації ревізії необоротних активів має оцінка стану бухгалтерського обліку та оперативного контролю за їх збереженням, який здійснює бухгалтерія установи.

Проводячи ревізію, необхідно брати до уваги, що облік необоротних активів ведеться за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 14 «Незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи», 15 «Довгострокові фінансові інвестиції» у розрізі їх субрахунків за первісною вартістю, яка складається із витрат на їхнє придбання, зведення та

виготовлення, включаючи витрати з доставки й установки [51].

Зміна первісної вартості необоротних активів здійснюється у разі добудови, дообладнання, реконструкції, часткової ліквідації, а теж під час переоцінки (індексації).

Під час ревізії перевіряється відповідність даних аналітичного обліку необоротних активів їхньому синтетичному обліку на певне число. Зауважимо, що ревізор не може приступати до ревізії, якщо з питань, що підлягають перевірці, занедбано бухгалтерський облік [26, с.21].

Про неможливість проведення ревізії складається відповідний акт, у якому слід чітко та конкретно обґрунтувати недоліки. Після цього ревізор подає керівникові установи відповідні пропозиції щодо поновлення та наведення порядку в обліку і встановлює термін виконання цих вказівок.

Про занедбаний стан і зведення бухгалтерського обліку ревізор доповідає посадовій особі, що призначила ревізію, аби вирішити питання щодо притягнення винних осіб до відповідальності й повторного призначення ревізії.

Ревізією перевіряється чи усі об'єкти необоротних активів закріплені за матеріально відповідальними особами. Для цього вартість закріплених за матеріально відповідальними особами необоротних активів за даними інвентаризаційних списків необоротних активів зіставляють із залишком за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 12 «Нематеріальні активи» на число перевірки. Встановивши порушення, ревізор повинен з'ясувати, чому воно було допущено, хто винен і якими є його наслідки. Крім цього, ревізор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливо увагу звертаючи на своєчасність їх проведення та оформлення, відображення результатів в обліку. Зустрічаються випадки формального проведення інвентаризації, коли дані про об'єкти інвентаризації переносяться в інвентаризаційні описи з інвентарних карток чи минулорічних інвентаризаційних описів. Повноту об'єктів інвентаризації встановлюють порівнянням інвентарних описів з

даними аналітичного обліку в оборотних відомостях.

Для перевірки якості інвентаризації доцільно провести вибірккову інвентаризацію об'єктів необоротних активів. При виявленні нестач, крадіжок, інших грубих порушень чинного законодавства керівник ревізійної групи може прийняти рішення про проведення суцільної інвентаризації необоротних активів.

Під час проведення інвентаризації одночасно здійснюється обстеження умов зберігання, використання, технічного стану окремих об'єктів необоротних активів як власних, так і орендованих, особливо тих, які не використовуються, підлягають реалізації, перебувають у запасі тощо.

Перевіряючи якість інвентаризації необоротних активів, особливу увагу приділяють тому, чи є в установи необоротні активи, що перебувають за його межами, й такі, що стали непридатними для використання і підлягають списанню, зайві або непотрібні установі, ті, які підлягають перерозподілу чи збуту. Інвентаризаційна комісія з'ясовує не лише нинішню вартість виявлених необоротних активів а й ступінь їхнього зносу на момент виявлення. Комісія також з'ясовує, чи дотримуються строки проведення інвентаризації та підведення їхніх підсумків. Виявлена нестача необоротних активів повинна бути віднесена на матеріально відповідальну особу [26, с.75].

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування необоротних активів, що надійшли, ревізор встановлює, чи дотримуються при цьому правила оформлення акта прийому-передачі необоротних активів, а також, чи правильно відображуються операції на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу слід приділити при цьому перевірці операцій з оприбуткуванням необоротних активів, що були отримані безкоштовно, пересвідчившись в економічній доцільності їхнього переміщення, а також перевірити операції з орендованими об'єктами необоротних активів. В такому випадку ревізор повинен перевірити наявність угод на оренду, правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, порядок ремонту,

реконструкції та модернізації і повернення об'єктів необоротних активів орендодавцю.

Під час ревізії необоротних активів необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо необоротні активи реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони закуплені, коли і кому вони продані, їх ціна, транспортні затрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації, перевірити, чи не було випадків реалізації необоротних активів за низькими цінами під виглядом відходів. На етапі проведення ревізії правильності нарахування зносу необоротних активів здійснюється перевірка дотримання положень облікової політики установи щодо нарахування зносу основних засобів; перевірка правильності віднесення об'єктів до тієї чи іншої групи основних засобів; перевірка розрахунків сум зносу; перевірка своєчасності і правильності їхнього відображення в обліку. Зауважимо, що нарахування зносу інших необоротних активів нараховується аналогічно до амортизації основних засобів. Об'єктами нарахування зносу є всі основні засоби (крім землі). Схема контрольного процесу операцій з надходження і вибуття необоротних активів відображена на рис. 3.2.

Здійснюючи перевірку операцій по ремонту необоротних активів, ревізор повинен особливу увагу приділити правильності документального оформлення цих операцій. Зауважимо, що ревізія операцій з поточного ремонту необоротних активів розпочинається з вивчення змісту плану поточного ремонту як всієї установи, так і її структурних підрозділів; обґрунтування нормативу затрат на проведення ремонту; аналізу його виконання в ревізованому періоді. У випадку виявлення невиконання плану за обсягом, перевитрат коштів, ревізор з'ясовує причини, винуватців та наслідки. Практика контрольно-ревізійної роботи показує, що зустрічається економія у витратах на поточний ремонт. Причини такої економії слід детально вивчити, тому що вона може виникнути через неповне виконання обсягу робіт з поточного ремонту необоротних активів.

Примітки:*- сформовано на основі чинної практики

В такому випадку, за даними первинних документів і записів в облікових реєстрах ревизор встановлює правильність списання матеріальних цінностей на ремонт; випадки виписування фіктивних документів на підставних осіб, які не брали участі у ремонті; правильність застосування розцінок при оплаті праці тощо. Під час ревізії правильності нарахування зносу слід пам'ятати, що нарахування зносу не може здійснюватися більше сто відсоткової вартості необоротних активів. Але коли об'єкт ще придатний для експлуатації, його не списують із балансу бюджетної установи, він і

надалі залишається в робочому стані. Проте в ході ревізії працівники контрольно-ревізійної служби часто зустрічаються з такими фактами, коли об'єкт необоротних активів списують із балансу бюджетної установи, хоча його можна використовувати й надалі. В такому випадку, працівник контрольно-ревізійної служби зобов'язаний перевірити обґрунтованість списання з балансу бюджетної установи зношеного і непридатного майна та законність оформлення відповідних документів. Крім того, ревізор ретельно перевіряє правильність та своєчасність відображення операцій з ліквідації об'єктів необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема, визначення зносу за об'єктами, що вибувають, оприбуткування матеріальних цінностей, які були отримані під час розбирання та демонтажу об'єктів необоротних активів (брухт, запасні частини, матеріали) за ціною їхнього можливого використання. За результатами ревізії у разі виявлення зловживань і порушень чинного законодавства України матеріали передаються правоохоронним органам, державним органам та органам, що уповноважені управляти державним майном.

3.2. Інвентаризація як інструмент контролю фактичної наявності необоротних активів

З метою перевірки фактичної наявності об'єктів необоротних активів в натуральному вираженні за їх місцезнаходженням або за місцем експлуатації проводиться інвентаризація. Порядок проведення інвентаризації необоротних активів бюджетних установ регламентується «Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань» [54]. Основними завданнями інвентаризації необоротних активів є:

- виявлення фактичної наявності основних засобів та інших необоротних активів у відповідальних за їх збереження осіб;
- виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей з причини їх непридатності для використання або непотрібності в діяльності

установи;

- перевірка дотримання умов зберігання матеріальних цінностей, правил їх утримання, експлуатації та доцільності використання за призначенням;

- виявлення недоліків організації первинного та бухгалтерського обліку, стану внутрішньогосподарського контролю за збереженням і використанням цінностей;

- виявлення помилок, зловживань, які мали місце в оформленні первинних документів та облікових реєстрів;

- перевірка реальної вартості облічуваних на балансі матеріальних цінностей і нематеріальних активів;

- виявлення недостач або лишків матеріальних засобів в окремих відповідальних за їх збереження осіб та причин цих явищ, усунення розбіжностей даних обліку з фактичною наявністю засобів [54].

У практиці обліково-економічної та контрольно-ревізійної роботи інвентаризації поділяють на види за різними ознаками (часом і способом проведення, повнотою охоплення засобів, порядком проведення і оформлення результатів тощо): повна і часткова, суцільна і вибіркова, планова і раптова, необхідна (обов'язкова), повторна, контрольна, безперервна (перманентна), з оформленням і без оформлення інвентаризаційних описів, з ручною і механізованою (автоматизованою) обробкою результатів та ін. Але за будь-якого способу проведення інвентаризації та оформлення її результатів найважливішим правилом є вимога обов'язкової перевірки фактичної наявності засобів безпосередньо у місцях зберігання, порівняння цих даних з показниками бухгалтерського обліку, виявлення відхилень та їх причин, усунення розбіжностей фактичної наявності засобів і даними бухгалтерського обліку. Дати й терміни проведення інвентаризації у звітному році та перелік майна, що підлягає інвентаризації, визначаються керівником установи, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, а саме: при зміні матеріально

відповідальної особи; згідно з розпорядженням судових та слідчих органів; у випадку виявлення зловживання або крадіжки, псування цінностей; при передачі майна установи в оренду; у випадку ліквідації; коли відбулася пожежа або стихійне лихо. Хоча проведення інвентаризації перед складанням річної звітності є обов'язковим, проте в певних випадках інвентаризація об'єктів проводиться в інші строки. Для зручності представимо викладене у вигляді таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**Періодичність проведення інвентаризації об'єктів
Фонду комунального майна Тернопільського району***

Назва об'єктів	Періодичність інвентаризації
Земельні ділянки, будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти	Один раз на три роки
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Щороку в обсязі не менше 30 % усіх зазначених об'єктів. При цьому протягом трьох років інвентаризацією обов'язково слід охопити всі інструменти, прилади та інвентар (меблі)
Музейні цінності	Залежно від обсягу та структури фонду музею (<i>п. 3 розд. VII Інструкції з організації обліку музейних предметів, затвердженої наказом Мінкультури від 21.07.2016 р. № 580</i>)*: до 3 тис. предметів — щороку; 3 — 30 тис. предметів — один раз на три роки; 30 — 300 тис. предметів — один раз на п'ять років; 300 — 500 тис. предметів — один раз на сім років; 500 тис. — 1 млн. предметів — один раз на 10 років; понад 1 млн. предметів — один раз на 15 років
Бібліотечні фонди	Залежно від обсягу бібліотечних фондів**: до 100 тис. одиниць — протягом року; 100 до 500 тис. одиниць — протягом п'яти років з охопленням щорічно не менше 20 % загальної кількості; понад 500 тис. одиниць — протягом 10 років з охопленням щорічно не менше 10 % одиниць. Інвентаризацію книжкових пам'яток проводять щороку
Дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння	Один раз на рік станом на 1 січня
Державне майно	Один раз на рік станом на 31 грудня (<i>п. 5 Методики проведення інвентаризації об'єктів державної власності, затвердженої постановою КМУ від 30.11.2005 р. № 1121</i>)
** Інвентаризація проводиться за графіком, встановленим керівником установи.	

Примітки: * - сформовано на основі [18]

Процедура інвентаризації умовно містить 3 етапи (рис. 3.3).

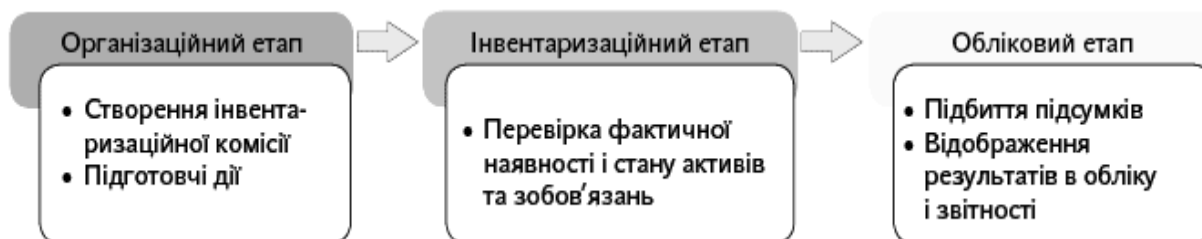


Рис. 3.3. Етапи проведення інвентаризації необоротних активів*

Примітки: * - джерело [18]

Порядок проведення інвентаризації, а також її основні складові та етапи ілюструє схема на рис. 3.4.

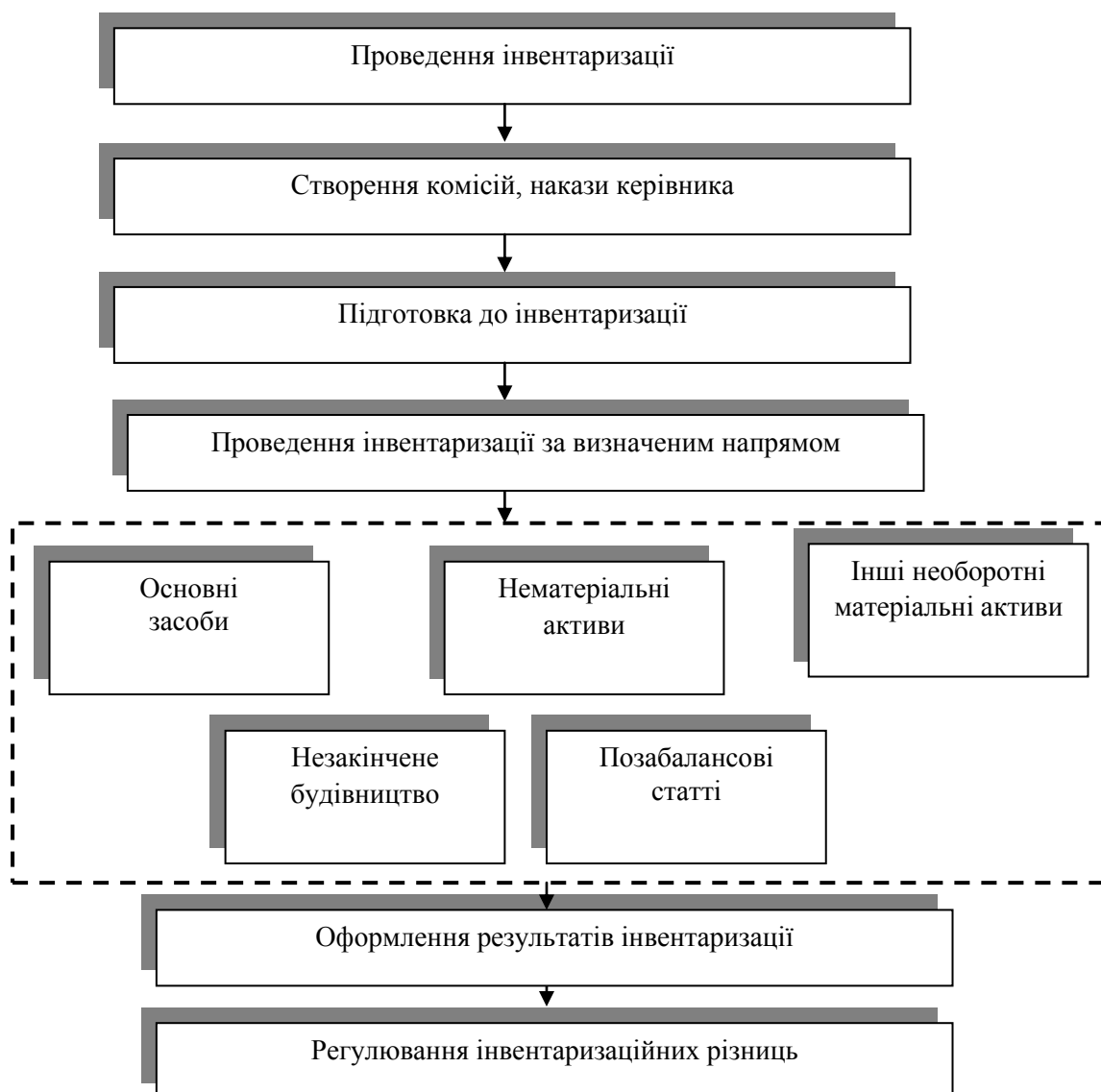


Рис. 3.4. Порядок проведення інвентаризації в Фонді комунального майна

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне і своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер разом з керівниками відповідних підрозділів і служб зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язкової участі головного (старшого) бухгалтера. Очолює інвентаризаційну комісію керівник установи або його заступник. Наказом установлюється також термін і строки проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів в обліку.

В установах, в яких внаслідок великої кількості засобів та складної організаційної структури проведення інвентаризації не може бути забезпечене однією комісією, утворюються також місцеві комісії, очолювані керівниками відповідних структурних підрозділів. Але при цьому забороняється призначати головою місцевої інвентаризаційної комісії в одній і тій самій установі одного й того самого працівника два роки підряд. До складу місцевої комісії обов'язково включається працівник бухгалтерії. Робота місцевих інвентаризаційних комісій організовується та контролюється центральною комісією [18].

Проведення інвентаризації в установах, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, оформляється наказом керівника установи, при якій створена централізована бухгалтерія. При цьому затверджується розподіл її працівників для участі в місцевих інвентаризаційних комісіях. На підставі цього наказу керівники установ, які обслуговуються централізованою бухгалтерією, призначають місцеві інвентаризаційні комісії, до складу яких обов'язково включають працівників централізованої бухгалтерії та фахівців-технологів, які добре знають об'єкт інвентаризації та первинний облік.

Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за:

– своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації

відповідно до наказу керівника установи;

- повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна та інших цінностей;
- правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.

Члени інвентаризаційних комісій несуть відповідальність у встановленому законом порядку за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховування їх недостач або надлишків.

Забороняється проводити інвентаризацію при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів такої інвентаризації недійсними. Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально відповідальних осіб. Наявність цінностей при інвентаризації виявляється шляхом обов'язкового перерахунку, зважування, обміру і т. ін., виходячи з установлених одиниць виміру.

Інвентаризація необоротних активів в бюджетних установах, зокрема і в Фонді комунального майна Тернопільського району, проводиться в певній послідовності. Так, перед початком інвентаризації комісія складає план її проведення (крім випадків раптової інвентаризації); голова комісії та головний бухгалтер проводять інструктаж членів комісії; головам місцевих комісій видають чисті пронумеровані бланки інвентаризаційних описів і розпорядження (виписку з наказу) на проведення інвентаризації, які попередньо реєструють у спеціальному журналі.

Зауважимо, що вносити до інвентаризаційних описів найменування цінностей та їх залишки за даними бухгалтерського обліку до перевірки їх наявності у натурі суворо забороняється. Окрім того, до початку інвентаризації необхідно закінчити в бухгалтерії обробку всіх документів про надходження і вибуття засобів, провести відповідні записи у регістрах

аналітичного обліку, визначити залишки на день інвентаризації, звірити їх з даними обліку у матеріально відповідальних осіб; перевірити наявність і стан реєстрів обліку, технічних паспортів та іншої технічної документації, документів на засоби, здані або прийняті установою в оренду, на зберігання, тимчасове користування. За відсутності таких документів необхідно забезпечити їх отримання або оформлення.

При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації слід у ці документи внести відповідні виправлення і уточнення. На складах та в інших місцях зберігання і використання засобів вони повинні бути розкладені за найменуваннями, розмірами, призначенням тощо. На матеріальні цінності бажано навісити ярлики з докладними відомостями, що характеризують їх за найменуванням, якістю, кількістю тощо.

У місці проведення інвентаризації члени комісії знайомлять матеріально відповідальних осіб з наказом (розпорядженням) на проведення інвентаризації і пропонують оформити всі документи, які на цей час вони не здали до бухгалтерії, скласти звіт (реєстр), визначити залишки. На звіті та доданих до нього первинних документах голова інвентаризаційної комісії робить помітку «До інвентаризації», проставляє дату і підпис, після чого звіт з первинними документами передають до бухгалтерії.

Комісія вимагає від матеріально відповідальної особи розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи здано в бухгалтерію, всі цінності, що надійшли на зберігання, оприбутковано, а ті, що вибули, списано. Після цього члени комісії закривають та опечатують усі приміщення, де зберігаються цінності, що підлягають інвентаризації, перевіряють вагові та вимірювальні прилади і переходять до перевірки наявності цінностей у натурі.

Найменування інвентаризаційних цінностей і об'єктів (предметів) та їх кількість відображаються в інвентаризаційних описах типової міжвідомчої форми № інв-1 за субрахунками, номенклатурою та в одиницях виміру,

прийнятих в обліку. Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування об'єктів та їхні інвентарні номери. У випадку відсутності технічної документації про це вказують у графі опису «Примітка». Інвентаризаційні описи складають у двох примірниках. На цінності, які не належать установі, але знаходяться в її розпорядженні, складають окремі описи з розподілом на: орендовані, прийняті на відповідальне зберігання і т. ін. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. На кожній сторінці та в кінці опису прописом вказують кількість заповнених рядків (найменувань цінностей) і загальний підсумок кількості виявлених у наявності цінностей в натуральних одиницях виміру. Описи підписують усі члени інвентаризаційної комісії. В кінці опису матеріально відповідальна особа дає розписку такого змісту: «Усі цінності, поійменовані у цьому інвентаризаційному описі, перевірені комісією в натурі за моєї присутності та внесені в опис, у зв'язку з чим претензій до інвентаризаційної комісії не маю. Цінності, перелічені в описі, знаходяться на моєму відповідальному зберіганні». У випадку, коли після проведення інвентаризації виявлено помилки в описі, вони повинні бути виправлені у встановленому порядку, тобто про виправлення мають бути зроблені застереження, і підписані всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою. В описах не можна залишати незаповнені рядки, тому на останніх сторінках описів такі рядки прокреслюють [21].

Після закінчення інвентаризації оформлені описи здають в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому проти відповідних даних про фактичну наявність цінностей проставляють кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку і виявляють розходження між даними інвентаризації і даними обліку.

Останні заносять у спеціальну зіставну (порівняльну) відомість типової міжвідомчої форми № інв-18.

Після цього інвентаризаційна комісія перевіряє правильність визначення бухгалтерією результатів інвентаризації і свої висновки та пропозиції відображає у протоколі засідання інвентаризаційної комісії. У цьому протоколі наводяться докладні дані про причини та осіб, винних у недостачах, втратах, а також надлишках цінностей, і вказується, яких вжито заходів стосовно винних осіб. Не пізніше десяти днів після закінчення інвентаризації протоколи інвентаризаційної комісії затверджуються керівником установи.

Результати інвентаризації повинні бути відображені в обліку за той же період, в якому закінчено інвентаризацію. Вартість надлишків і недостач визначають за тими ж цінами, що і в поточному обліку. У всіх випадках виявлення недостач та надлишків інвентаризаційна комісія повинна взяти письмове пояснення матеріально відповідальних осіб, на підставі якого з урахуванням наявних у її розпорядженні матеріалів та власного спостереження встановлює характер виявлених розходжень з даними обліку (порушення умов зберігання, халатність або зловживання службових осіб, крадіжка, аварія тощо) і відповідно до нього визначає порядок регулювання відхилень. При виявленні зловживань або недостач у великих розмірах керівник установи мусить передати справу судово-слідчим органам і не пізніше 5 днів після виявлення недостач або крадіжок пред'явити звинувачуваному цивільний позов [18].

Усі відхилення, виявлені у процесі інвентаризації, повинні бути відображені в бухгалтерському обліку протягом 10 днів після її закінчення. Так, надлишки основних засобів та іншого майна, виявлені при інвентаризації, підлягають оприбуткуванню з подальшим установленням причин їх виникнення і винних у цьому осіб.

Існує певна специфіка відображення результатів інвентаризації. По-перше, всі виявлені лишки оприбутковуються й зараховуються на баланс.

При цьому в пасиві відбувається збільшення доходів спеціального фонду. Нестачі списуються на фактичні витрати. В подальшому нестачі або відносяться на винних осіб, або списуються. Але для прийняття того чи іншого рішення враховують той факт, чи вписуються виявлені нестачі в межі природного убутку, чи вони понаднормові та чи встановлені винуватці чи ні.

Щодо лишків. Для того щоб їх оцінити та правильно оформити виявлені результати при інвентаризації слід дотримуватися деяких процедур і вимог (рис. 3.5).

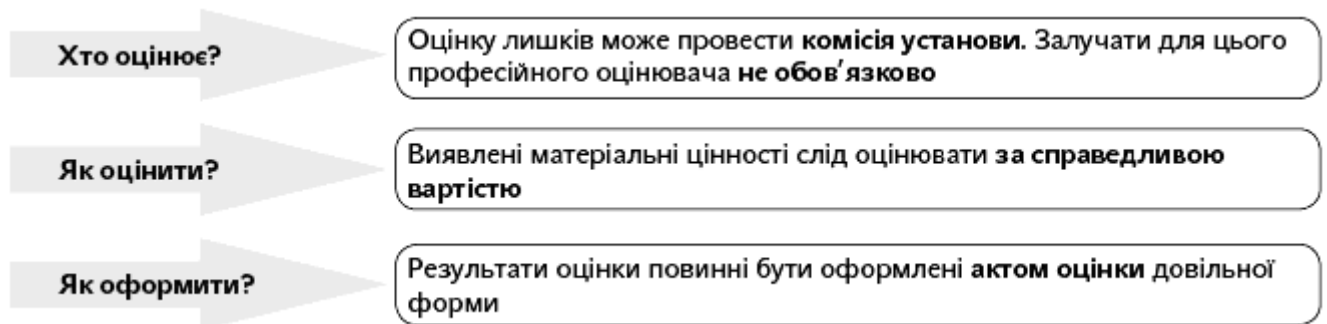


Рис. 3.5. Схема робіт щодо оприбуткування виявлених при інвентаризації лишків*

Примітки: *- джерело [18]

Важливо своєчасно (до закінчення звітного місяця) подати «Довідку про надходження в натуральній формі» на суму виявлених лишків до органів Державної казначейської служби. Такі надходження є джерелом (складовою частиною) доходів спеціального фонду бюджету. Їх необхідно зарахувати до 4 підгрупи першої групи власних надходжень бюджетних установ. Вони прирівнюються до надходжень від реалізації в установленому порядку майна бюджетної установи (ч. 4 ст. 13 БКУ) [7].

Що ж стосується визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, то його механізм встановлено Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116 [55].

Порядок, або іншими словами механізм оцінки подано на рис. 3.6.

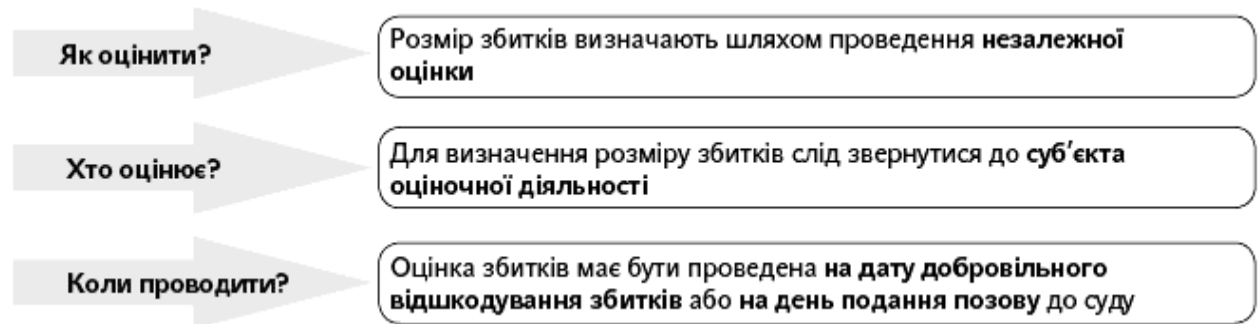


Рис. 3.6. Загальний механізм оцінки збитків, виявлених при інвентаризації необоротних активів*

Примітки: *- джерело [18]

Таким чином, для визначення розміру збитків від нестачі необхідно провести незалежну оцінку відповідно до національних стандартів оцінки. Цього вимагає п. 2 Порядку № 116. Але абсолютно не раціонально залучати професійного оцінювача для оцінки збитків від нестачі, що є незначною і маловартісною. Тому з цього правила є винятки. Альтернативним варіантом може стати стандартизована оцінка. Її проводять у випадках відсутності вихідних даних про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку, а також у разі неможливості особистого огляду такого майна виконавцем оцінки. Збиток оцінює комісія, утворена в установі. На це вказує п. 110 Методики № 1891 [18].

Рішення комісії оформляється «Актом оцінки збитків», форма якого наведена в додатку 20 до вищезгаданої Методики. На нього обов'язково потрібно отримати позитивний висновок рецензента. Тільки після цього його затверджує керівник установи.

Якщо ж все-таки до оцінки був залучений фахівець з оцінки, то вартість його послуг з проведення незалежної оцінки майна необхідно

включити до суми збитків, котрі підлягатимуть відшкодуванню винуватцем. А от залишок коштів після здійснення фактичних витрат на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей необхідно перерахувати до державного бюджету.

Оцінка виявлених в надлишку об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами (табл.3.4).

Залежно від результатів інвентаризації (виявленні лишків чи нестач), бухгалтерією здійснюються відповідні рахункові коригування.

Таблиця 3.4

**Порядок регулювання виявлених при інвентаризації
нестач або лишків**

Виявлення розходжень	Спосіб регулювання
Надлишок основних засобів, матеріалів, цінних паперів, грошових коштів та іншого майна	Оприбуткування та зарахування на збільшення фінансування установи (причому причини виникнення надлишків та винних у цьому осіб в подальшому доведеться встановити)
Втрата матеріальних цінностей в межах затверджених норм	Списання на зменшення фінансування установи (за рішенням керівника)
Нестача цінностей понад норми природних втрат, втрати від псування цінностей	Віднесення на рахунок винних осіб
Втрати і нестачі цінностей понад норми природних втрат (якщо винних осіб не встановлено або суд відмовив у стягненні з цих осіб)	Списання на зменшення фінансування

Примітки: складено на основі [58]

Окремим важливим питанням є віднесення нестач на винних осіб. Це зазвичай, особи, що несуть матеріальну відповідальність. В більшості випадків така відповідальність за завдану шкоду здійснюється лише у межах середнього місячного заробітку працівника (п. 1 ст. 133 КЗпП). Повне ж відшкодування збитків несуть особи, з якими було укладено договір про повну матеріальну відповідальність (п. 1 ч. 1 ст. 134 КЗпП). Причому такий договір може бути підписано не з кожним працівником. Існує конкретний

перелік посад і робіт, виконання яких дає підстави для укладення договору про повну матеріальну відповідальність [18].

При виникненні нестач або втрат матеріальних цінностей в результаті зловживань необхідно про це повідомити правоохоронні органи. Для цього готують і подають їм документи про право власності на викрадене майно та довідку про його балансову вартість. На це законодавством відведено 5 днів з моменту виявлення нестачі. Одночасно з цим необхідно на суму нестач і втрат подати цивільний позов до суду для стягнення відшкодування з винної особи (п. 7 розд. IV Положення № 879) [54].

Останнім та досить важливим етапом проведення інвентаризації необоротних активів є відображення в обліку її результатів. На рис. 3.7 проілюстровано порядок відображення нестач і лишків матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку.

Рис. 3.7. Облікове відображення результатів інвентаризації необоротних активів*

Примітки: * - сформовано на основі чинної практики та [18]

Як бачимо, зменшення залишку за дебетом субрахунку 073 відбувається у разі вирішення питання щодо винних осіб або у випадку закриття кримінального провадження. Та безпосередньо сам факт відкриття кримінального провадження або зупинення досудового

розслідування не є підставою для списання нестач з позабалансового обліку. Передусім це стосується крадіжок та інших протиправних діянь, результатом яких стало знищення (псування) матеріальних цінностей. Аби списати нестачу з позабалансового обліку, необхідно мати документ, який підтверджує завершення кримінального провадження. Таким документом є постанова прокурора або слідчого про закриття кримінального провадження [18].

Якщо під час інвентаризації виявлено, що проведені капітальні роботи з реконструкції/ модернізації об'єктів (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень тощо), не відображені в обліку, то комісія має за відповідними документами встановити суму збільшення балансової вартості об'єкта і відобразити в описі дані про здійснені зміни. Одночасно слід встановити винних осіб і дійсні причини, з яких такі конструкційні зміни об'єктів не були відображені в обліку.

Загалом втрати цінностей від псування, крадіжок, недогляду, халатного ставлення, аварій з вини окремих осіб відшкодовуються винними особами за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, недостач, знищення і псування матеріальних цінностей відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» і Закону України «Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей». При цьому з загальної суми стягнення з винних матеріально відповідальних осіб здійснюється відшкодування збитків, завданих установі, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України. Таким чином, в сучасних умовах необхідно забезпечувати повсякденний і дієвий контроль за збереженням необоротних активів, а також оперативно одержувати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Висновок до розділу 3

Проведення дослідження чинної практики контролю за станом і рухом, а також використанням необоротних активів, в яких найбільш представницькими є основні засоби, дозволяє зробити такі висновки.

1. Контроль як зовнішній, так і внутрішній відіграє важливу роль в питаннях раціонального використання необоротних активів і їх збереження. Використання різних видів контролю, а також низки його інструментів дозволяє уникнути псування та розкрадання цінностей, що в кінцевому варіанті позитивно позначається на витрачанні бюджетних коштів загалом.

2. З метою боротьби з масовими фінансовими порушеннями працівники контрольно-ревізійної служби проводять ревізії за наявністю та рухом необоротних активів. Для перевірки фактичної наявності об'єктів необоротних активів в натурі за їх місцезнаходженням або за місцем експлуатації проводиться інвентаризація.

3. У практиці обліково-економічної та контрольно-ревізійної роботи інвентаризації поділяють на види за різними ознаками (часом і способом проведення, повнотою охоплення засобів, порядком проведення і оформлення результатів тощо): повна і часткова, суцільна і вибіркова, планова і раптова, необхідна (обов'язкова), повторна, контрольна, безперервна (перманентна), з оформленням і без оформлення інвентаризаційних описів, з ручною і механізованою (автоматизованою) обробкою результатів та ін. Але за будь-якого способу проведення інвентаризації та оформлення її результатів найважливішим правилом є вимога обов'язкової перевірки фактичної наявності засобів безпосередньо у місцях зберігання, порівняння цих даних з показниками бухгалтерського обліку, виявлення відхилень та їх причин, усунення розбіжностей фактичної наявності засобів і даними бухгалтерського обліку. Бюджетні установи зобов'язані проводити щорічні планові інвентаризації необоротних активів перед складанням річної бухгалтерської звітності.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дало змогу зробити науково обґрунтовані висновки щодо вдосконалення організації та методики обліку і контролю необоротних активів установ невинробничої сфери. Узагальнюючи вищезазначений матеріал можна зробити такі висновки та пропозиції:

1. Значний вплив на організацію обліку та контролю необоротних активів мають особливості діяльності конкретних бюджетних установ. Виходячи з цього при формуванні наказу про облікову політику слід врахувати специфіку та результати діяльності установи з тим, щоб врахувати їх при здійсненні облікових процедур.

2. Проведене дослідження свідчить про те, що ні в економічній літературі, ні в діючому законодавстві немає єдиної думки ні з приводу означення «необоротних активів», ні щодо визначень окремих їх складових. Таке становище негативно позначається на організації їх обліку та контролю. Для досягнення послідовності та конкретної визначеності слід привести всі нормативні документи у відповідність один з одним і забезпечити узгодженість їх застосування за періодами (адже часто вітчизняне законодавство характеризується вимогами застосування розроблених рекомендацій заднім числом, що є неприпустимим).

3. Найбільш прийнятним і простим для облікових цілей є означення необоротних активів, яке враховує основні їх характеристики. Тому для уточнення з урахуванням сутності таких активів, можна використовувати таке означення: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди. Або іншим варіантом може бути взяття за основу означення, яке дається в бухгалтерських стандартах для виробничої сфери: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними».

3. Суттєву роль і значення відіграє для системи обліку така важлива його категорія як оцінка. Оцінка необоротних активів суб'єктів державного сектору здійснюється з дотриманням вимог національних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору. Найточнішою, як свідчить проведене дослідження, є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам.

4. З метою удосконалення оцінки можна використовувати міжнародний досвід. Проте використання різних методів оцінки, які існують в зарубіжній практиці більше може стосуватися питання організації управлінського обліку в бюджетній установі суб'єкті державного сектору. При цьому важливо не лише розмежувати підходи до оцінки, а й встановити зв'язок системи управлінського обліку з даними бухгалтерського обліку. Зв'язуючою ланкою, яка є легальною та прийнятною для державного сектора виступає облікова політика. Вона може бути застосована для узгодження альтернатив в питаннях оцінки, зокрема для цілей управлінського обліку: а) модель собівартості; б) модель переоцінки

5. Дослідження чинної класифікації необоротних активів і аналіз управлінських запитів в цьому плані, дозволяє стверджувати, що можна здійснити деякі удосконалюючі заходи. Існуючі зараз класифікаційні ознаки та позиції щодо класифікації необоротних активів певним чином не збігаються (мають розбіжності) з тим підходом, який міститься щодо відображення цих активів у звітності суб'єктів державного сектору. Зокрема, 1 розділ Балансу містить розділ 1 «Нефінансові активи». Можливо за семантичним змістом це і правильна назва, але вона є вузьковживаною в українській обліковій практиці та наукових публікаціях. Тому схилиємося до думки про доцільність перейменування цього розділу в такій редакції «Необоротні (нефінансові) активи. Тим більше, що прикметник необоротні чітко вказує на сутність таких активів.

6. Іншим варіантом удосконалення класифікації, який запропонований у

роботі є врахування запитів управлінських ланок, які мають стосунок до цих активів. Для виявлення прерогатив щодо класифікації нами розроблена форма анкети, яка дозволяє встановити пріоритети для управління ефективністю використання необоротних активів. Використання результатів анкетування для розробки робочої класифікації необоротних активів сприятиме удосконаленню інформаційної бази прийняття рішень і підвищенню рівня контролю за їх використанням.

7. Відповідно до класифікації, сформованої на засадах анкетування, необхідно деталізувати і субрахунки з обліку необоротних активів, а саме таких їх складових як основні засоби. Зокрема, доцільно використовувати такі субрахунки для деталізації як «Основні засоби, придбані за рахунок загального фонду» та «Основні засоби, придбані за рахунок спеціального фонду». Для удосконалення вартісного критерію (замість 6000 грн., які вже не завжди дозволяють ідентифікувати засоби з тривалим строком використання), використати таке формулювання щодо встановлення критичної вартісної межі : «...засоби вартістю понад 20 (або можна встановити інше) неоподатковуваних мінімумів за одиницю». В такому разі буде досягнуто більшої відповідності об'єктів, які обліковуються на рахунок 18 «Інші не фінансові активи» їхній визначеній законодавством сутності.

8. В цілому сучасна вітчизняна облікова практика стикається з новими реаліями, які вимагають відповідних підходів і пояснень з боку вищих законодавчих і юридичних органів. Зокрема, затвердження Плану рахунків, який має безпосереднє відношення до досліджуваних категорій, на нашу думку, вимагало врахування вже існуючих цивільно-правових актів у цій галузі, а також міжнародних угод. Однак, як бачимо, законодавці України часто займають недостатньо послідовну позицію в цьому плані. Зокрема назріла потреба, особливо в бюджетних установах включити до складу необоротних активів людський капітал і виокремити відповідний аналітичний рахунок, для його обліку, наприклад, в складі рахунку 1118 «Інші необоротні матеріальні активи».

9. Склад нематеріальних активів не відповідає ні визначенню міжнародної Конвенції, ні Цивільному кодексу України. Для прикладу: виділені окремо права на об'єкти промислової власності та права на знаки для товарів і послуг, хоч останні згідно з міжнародними та вітчизняними юридичними актами входять до складу перших. На наш погляд, такий поділ призводить до появи двозначності у трактуванні і створює умови для порушень. Що стосується інших груп, то ми відзначаємо їх позитивну деталізацію та досить аргументоване об'єднання за подібністю ознак.

10. Практика досліджуваної установи свідчить, що в цілому організація обліку необоротних активів відповідає діючому законодавству, сприяє збереженню цінностей. Проте існують також певні можливості удосконалення обліку. Це стосується документального оформлення нематеріальних активів. Зазначені цінності оприбутковуються шляхом використання первинних документів з обліку основних засобів, але для цілей оперативності важливо активізувати застосування комп'ютеризованої системи обліку, в тому числі з аналітичними можливостями (для проведення аналізу ефективності використання необоротних активів).

11. Дослідження економічної літератури з питань ревізії і контролю необоротних активів свідчать, що дана проблема актуальна для науковців і практиків, особливо в умовах використання НП(С)БО ДС і нового плану рахунків. Важливим напрямом удосконалення фінансового контролю повинно також стати законодавче врегулювання організації контролю у тих сферах фінансової діяльності, які не охоплені або не повністю охоплені наявною контролюючою системою.

12. Для забезпечення підвищення ефективності обліку та контролю за використанням необоротних активів і формуванням показників консолідованої звітності слід ширше використовувати можливості сучасної комп'ютерної техніки. Це сприятиме формуванню інформаційної бази управління, здатної забезпечувати оптимізацію діяльності та зростання прибутковості досліджуваної компанії.

Список використаної літератури

1. Автоматизація бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту / за заг.ред. Завгороднього В. П. – К.: АСК, 1998. – 768 с.
2. Амортизація – 2015: нараховуємо за новими правилами // Дебет-Кредит (/) Інформаційний бухгалтерський портал / від 22 липня 2015 р. – Режим доступу: <http://www.dt-kt.com/amortizatsiya-2015-narahovuyemo-za-novimi-pravilami>.
3. Атамас П.Й. Облік у бюджетних установах: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 288 с.
4. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
5. Бенько І.Д. Аналіз ефективності використання основних засобів у медичних установах / І.Д.Бенько // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу. Вип. 8. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – С.254-257.
6. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 384 с.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
8. Галузіна С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – С. 52–55.
9. Грачова Р. Матеріальні активи за МСФЗ і П(С)БО [Електронний ресурс] / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. – №28. – Режим доступу: <https://dtk.com.ua/show/1cid03198.html>.
10. Гуре'ва І. Проблеми обліку необоротних активів бюджетних установ / І. Гуре'ва // Економічний аналіз. Частина 3. – 2012. – Випуск 10. – С. 157-160.

11. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс]: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>. 21

12. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.

13. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійної оцінювальної діяльності в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-П.

14. Изучение международного опыта ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности в секторе государственного управления : отчет о прохождении стажировки (Швейцария, Франция – 19.06.2010–27.06.2010). – С. 19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.roskazna.ru/store/22072010ot.doc>.

15. Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів / О. Кірей // Економічний аналіз. – 2012. – Випуск 10. Частина 1. – С. 419-423.

16. Каплун О. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – Випуск 15. – 2006. – С. 282-284.

17. Кондратюк І.О. Зміст плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та його значення для обліково-аналітичної роботи розпорядників бюджетних коштів / І.О. Кондратюк, О.О. Лондаренко та О.А. Подпригора // Український журнал прикладної економіки. – 2016. Том 1. – № 4. – С. 27-45.

18. Крот Ю. Інвентаризація-2017: показуємо в обліку по-новому [Електронний ресурс] / Ю. Крот // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. – № 40. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/october/issue-40/article-31601.html>.

19. Крупка Я. Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів / Я. Д. Крупка. – Т.: Економічна думка, 2000. – 354 с.

20. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навчальний посібник / М. В. Кужельний, 6-е видання – К.: А.С.К., 2001 – 272с.

21. Левадський І. Облік основних засобів: від придбання до списання [Електронний ресурс] / І.Левадський // Бюджетник. – Режим доступу: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/184-oblk-osnovnih-zasobv-vd-pridbannya-do-spisannya>.

22. Лістрова С. Фінансова звітність бюджетних установ за 2017 рік: звітуємо за новими формами [Електронний ресурс] / С. Лістрова // Інтерактивна бухгалтерія. – 2018. – №12. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/8152/114824>.

23. Лістрова С. Списання держмайна в бюджетних установах: процедура та облік [Електронний ресурс] / С. Лістрова // Бухгалтер і Закон. – 2017. – №30-31. – Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ010202

24. Лукановська І.Р. Фінансова звітність бюджетних установ за новими правилами та стандартами / І.Р. Лукановська. // Причорноморські економічні студії. – 2017. – №22. – С. 209-212.

25. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

26. Лучко М.Р. Контроль в державному секторі економіки / М.Р. Лучко, Н.М. Зорій, Н.М. Хорунжак. Навчальний посібник. – Економічна думка. 2015. – 215 с.

27. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

28. Матвєєва В. Визначаємо облікову політику та організацію бухобліку на 2018 рік (ч. 1) [Електронний ресурс]/ В. Матвєєва, Н. Чернова // Бюджетна бухгалтерія. – 2018. – №8/1. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/articles/buhgalterskiy-oblik/viznachayemo-oblikovu-politiku-ta-organizatsiyu-buhobliku-na-2018-rik/>.

29. Матвєєва В. Облік основних засобів: розглядаємо на числових прикладах [Електронний ресурс] / В. Матвєєва // Бюджетна бухгалтерія. –

2017. – №23. – Режим доступу :
<https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2017/june/issue-23/article-28380.html>.

30. Мельник Л.Г. Экономика и информация: экономика информации и информация в экономике: Энциклопедический словарь. / Л.Г. Мельник. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2005. – 384 с.

31. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Н.П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.

32. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Мінфіну від 23.01.2015 р. №11.

33. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

35. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / Н.П. Мощенко. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 272 с.

36. Наказ Мінфіну «Про затвердження типової форми № 5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2017 р. № 977.

37. Необоротні активи підприємств за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2017 року [Електронний ресурс] // Ukrstat.org – публікація документів Державної Служби Статистики України. – Режим доступу:

https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2013/fin/na_ed/na_ed_u/na_ed_3_17_u.htm

38. Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність [Електронний ресурс]: Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 / Міжнародний документ від 01.01.2012 р. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_023.

39. НП(С)БО ДС 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
40. НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.
41. НП(С)БО ДС 122 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.
42. НП(С)БО ДС 124 «Доходи», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
43. НП(С)БО ДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
44. НП(С)БО ДС 126 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
45. НП(С)БО ДС 129 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Мінфіну від 24.12.2010 р. № 1629.
46. НП(С)БО ДС 133 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.
47. НП(С)БО ДС 135 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568.
48. Олініченко І. В. Облік необоротних активів в бюджетних установах / І. В. Олініченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – Випуск 11. Частина 2. – 2015. – С. 140-143.
49. Основні засоби [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – К., 2010. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.
50. План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016-2018 роки : Наказ Міністерства фінансів України №1038 від 28.11.2016 р.

51. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

52. Питома вага державного сектору в економіці [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=5484c771-5776-42ad-9a89-996a0121617c>.

53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88.

54. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09. 2014 р. № 879.

55. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116.

56. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерством фінансів України від 29.11.2017 р. № 976.

57. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2017 р. № 307.

58. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України 29 грудня 2015 року № 1219 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

59. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів від 20 червня 2018 р. № 437-р.

60. Порядок погодження призначення та звільнення з посади головного бухгалтера бюджетної установи : Наказ Міністерства фінансів від 21.02.2011 р. №214.

61. Порядок проведення оцінки виконання головним бухгалтером бюджетної установи своїх повноважень : Наказ Міністерства фінансів від 01.12.2011 р. №1537.

62. Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2017 р. № 44.

63. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ», затверджений постановою КМУ від 28.02.2002 р. № 228.

64. Порядок списання об'єктів державної власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 р. № 1314.

65. Правові засади організації робочого процесу органів місцевого самоврядування в новоствореній громаді [Електронний ресурс] : матеріали Центру розвитку органів місцевого самоврядування. – Режим доступу: http://lgdc.org.ua/sites/default/files/library/prezentaciya_organizaciya_robochogo_procesu_oms_09082018.pdf

66. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 25.11.2014 р. № 1163.

67. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі України : Наказ Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 року № 1202 (зі змінами і доповненнями).

68. Проект модернізації державних фінансів. Дорадча підтримка впровадження реформ та модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі : перший проміжний звіт : затвердж. 08.08.2011 р.

69. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. №818.

70. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.

71. Свірко С.В. Бюджетний облік в Україні: новації XXI ст. / С. В. Свірко, М. Ю. Самчик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2017. – Вип 1(36). – С.221-246.

72. Семейон В.С. Облікова політика підприємства: вітчизняний і зарубіжний досвід / В. С. Семейон // Економіка і організація управління. – 2014. – Вип. 3-4. – С. 243-248. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eiou_2014_3-4_37.

73. Семенишена Н.В. Бухгалтерський облік : від системи до інституту (огляд дефініцій). Збірник наукових праць ПДАТУ. 2016. Випуск 24. Ч.3. Економічні науки. С. 189–200.

74. Семенишена Н.В., Годнюк І.В. Соціальний облік та звітність як інструменти соціальної відповідальності. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2017. Вип. 26. С. 131–140.

75. Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. Сигел, Дж. Шим [Пер. с англ.]. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII, 408 с.

76. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки: постанова Кабінету міністрів України від 16.01.2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

77. Сушко Н. І. Державний бюджет як об'єкт казначейського обслуговування бюджетних коштів / Н. І. Сушко // Наукові праці НДФІ. – 2016. – Вип. 2. – С. 5–25.

78. Сисюк С. В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах / С. В. Сисюк // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна, 2014. т.Вип. 44.-С.51-55.

79. Тандберг Э. Передовые реформы в управлении государственными финансами в Юго-Восточной Европе : рабочий документ МВФ 2008 г. / Эивинд Тандберг, Миа Павешич-Шкер леп [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gosman.ru/>

80. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219.

81. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затверджене постановою КМУ від 26.01.2011 р. № 59.

82. Хаблюк О.А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні / О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf.

83. Хорунжак Н. М. Функції бухгалтерського обліку бюджетних установ та їх розвиток / Н. М. Хорунжак // Вісник Львівської комерційної академії. Збірник наукових праць / Серія економічна. – Львів: Львівська комерційна академія, 2011. –Випуск 36. – С. 420-425.

84. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту. – Житомир. – 2009. – №2 (48). – С. 131-133.

85. Хорунжак Н.М. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н.М. Хорунжак // Регіональна економіка. – 2001. – №2. – С. 67-77.

86. Шара Є.Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях : навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидєєва. – К. : ЦУЛ, 2011. – 440 с.

87. Юрченко К. Документальне оформлення та облік надходження необоротних активів в бюджетних установах // Вісник Податкової служби України – 2002. – № 43. – С. 49.

88. Янчук Г.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах / Г.В. Янчук, І.О. Постоюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

89. Accounting statistics, non-financial enterprises foreign financing, Q1 2012 // Statistisk sentralbyrå: Statistics Norway. – Режим доступу: <https://www.ssb.no/en/virksomheter-foretak-ogegnskap/statistikker/regnut/arkiv/2012-06-18>.

90. Нерworth N. Government Budgeting and Accounting Reform in the United Kingdom / N. Нер - worth // Models of Public Budgeting and Accounting Reform [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isac.org/news/index.tmpl/>.

91. Non-current assets and disposal groups classified as held for sale – Czech republic statistics [Електронний ресурс] // Curzycz. – 2017. – Friday, September 8. – Режим доступу: <http://eng.kurzy.cz/cnb/ekonomika/banking-sector-total/ind29-14-non-current-assets-and-disposal-groups-classified-as-held-for-sale/>.

92. Yatsyshyn S.R., Yatsyshyn A.R. International financial reporting standards in Ukraine: conditions and advantages of the implementation / Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.]. – С. 40-42.

ДОДАТКИ