

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ**

**Кафедра обліку в державному
секторі економіки та сфері
послуг**

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Основні засоби бюджетних установ: облік, аналіз та контроль»

Студента V курсу групи ІТОДСм-11
Галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво»
Спеціальності 8.03050901 «Облік і аудит»
Лукашевича П.А.

Керівник ст. викл., к.е.н. Фаріон А.І.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ оцінка: ECTS _____

Члени комісії: _____

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Тернопіль, 2016

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. Бухгалтерський облік основних засобів у бюджетних установах в контексті відповідно до НП(С)БОДС.....	6
1.1. Методологічні основи формування основних засобів в установах державного сектору економіки.....	6
1.1. Основні зміни обліку основних засобів в державному секторі в зв'язку із введенням національного П(С)БО 121 “Основні засоби”.....	12
2. Сутність та особливості здійснення операцій з основними засобами бюджетних установ	
2.1 Операції з основними засобами придбаними за плату та на безоплатній основі.....	15
2.2 Переоцінка основних засобів бюджетних установ в умовах перехідного періоду бюджетного обліку: порядок проведення та обліковий супровід....	20
3 Удосконалення етапів аналізу та контролю основних засобів у бюджетних установах.....	25
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	30
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	32

ВСТУП

У процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос – це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього – і вартості. Основною відмінністю від недержавних суб'єктів діяльності є те, що у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводилися, а нараховувався лише знос, і відповідно сума нарахованого зносу не впливала на загальну вартість основних засобів і зменшувалася по мірі вибуття основних засобів із експлуатації.

Необхідність наближення стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України виникла з переходом України до ринкових умов господарювання. Розбіжності в формах фінансової звітності, рахунках бухгалтерського обліку в державному секторі та інших галузях народного господарства створювали проблеми з вільною конвертованістю облікових взаємозв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом матеріально-технічних та фінансових активів. Ведення обліку в багаторівневих бюджетних установах із відокремленими госпрозрахунковими структурними підрозділами вимагало введення в систему обліку консолідованих рахунків бухгалтерського обліку. Методологія обліку основних засобів, нарахування зносу, ліквідація основних засобів в державному секторі та госпрозрахунковому здійснювалися за різними методиками, оскільки законодавчі підстави для цього були різні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку в державному секторі розглядалися в працях таких відомих вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, як Ф. Бутинець, Р. Джога, Г. Кірейцев, С. Свірко, Н. Сушко, Т. Хомуляк, О. Чечуліна та ряду інших. Проблеми бухгалтерського обліку у бюджетних установах досліджені у інших працях відомих економістів С.М. Альошина, І.А. Андрєєва, А.М. Белова, Й.М. Бєскида, Є.П. Вороніна, П.Т. Ворончука, В.М. Онищука, Е.П. Дєдкова, Р., С.Я.

Зубілевич, А.Г. Зверєва та інших. Більшість робіт відображає бухгалтерський облік у бюджетних установах як інструмент забезпечення централізованого управління діяльністю таких установ. Майже в усіх працях висвітлювалися питання бухгалтерського обліку в державному секторі, в тому числі вказувалося і на окремі проблеми пов'язані із розбіжностями П(С)БО в різних секторах народного господарства. Проте, на даний момент досить мало публікацій, пов'язаних із введенням в дію національних П(С)БО, які консолідують методику ведення обліку в державному секторі із іншими галузями та міжнародними положеннями (стандартами) та публікаціями практичного характеру.

Мета роботи. Мета полягає у розгляді основних змін, що відбулися в методології ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах у зв'язку із вступом в дію П(С)БО в державному секторі економіки, в даній статті основна увага буде привернута щодо П(С)БО 121 “Основні засоби”, оскільки основні засоби є найбільш важливою складовою у функціонуванні будь-якої установи. Основні засоби, як найбільш вартісна частина в балансі бюджетної установи, підлягає постійному контролю як із боку вище стоячих розпорядників бюджетних коштів, так із боку різних контролюючих органів і служб, як представників держави – фактичного власника бюджетних активів.

Завданням роботи:

- 1) узагальнити законодавчу базу функціонування основних засобів;
- 2) розглянути сутність основних засобів, їх функції;
- 3) згрупувати основні засоби за відповідними ознаками;
- 4) узагальнити заходи щодо модернізації обліку основних засобів в державному секторі.

Об'єктом дослідження є облік основних засобів, аналіз показників ефективності використання основних засобів та їх контроль.

Предметом дослідження – теоретичні основи та науково-методичне забезпечення формування основних засобів в державному секторі економіки.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, теорії фінансів, праці вітчизняних та зарубіжних вчених. В процесі написання даної роботи були використані методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння, табличний, графічний, перевірки (документальні та фактичні), аналіз, метод кореляційний аналіз, контроль внутрішній і зовнішній.

Інформаційну базу дослідження складають законодавчі та нормативно-правові акти України, дані Державного комітету статистики України; інформаційні матеріали Міністерства економіки України, офіційні матеріали Рахункової палати, Антимонопольного комітету України, звітні дані Міністерства фінансів України, джерела міжнародних фінансових організацій, наукові праці і монографії вітчизняних і зарубіжних економістів, періодична спеціалізована наукова література.

2. Бухгалтерський облік основних засобів у бюджетних установах в контексті відповідно до НП(С)БОДС

2.1. Методологічні основи формування основних засобів в установах державного сектору економіки

У сучасних умовах інтеграції України до Європейського Союзу з метою забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів і надання внутрішнім і зовнішнім користувачам максимально достовірної інформації, набувають надзвичайно важливого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку, особливо це стосується бюджетних установ. У наш час актуальними є питання щодо досягнення цілі уніфікації, гармонізації бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ у результаті реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

Проте, зважаючи на специфіку функціонування більшості бюджетних установ, проблеми бухгалтерського обліку основних засобів набувають особливої актуальності та є однією із найбільш складних у їх практичній діяльності.

Методологічною основою формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах з 1 січня 2015 р. є НП(С)БОДС[17]. Між іншим, у міжнародній практиці керуються міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для державного сектора.

Більшість науковців оцінювали методику та організацію бухгалтерського обліку основних засобів, спираючись на чинну нормативну базу. З огляду на введення в дію з 1.01.2015 р. [17] Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” (далі НП(С)БОДС 121 “Основні засоби”) необхідні значні зміни в методиці та організації бухгалтерського обліку основних засобів, що також підкреслює актуальність дослідження. Тому необхідно провести комплексні розробки

вдосконалення методики та організації бухгалтерського обліку основних засобів в умовах введення НП(С)БОДС.

Бюджетні установи, як і інші суб'єкти господарювання, мають характерні особливості – їх діяльність відбувається у сфері надання послуг соціально-культурного, наукового та іншого характеру. Однією з важливих передумов високоякісного, перманентного, своєчасного надання цих послуг є забезпеченість бюджетних установ засобами праці, які становлять самостійний об'єкт бухгалтерського обліку зазначених суб'єктів господарювання – так звані “необоротні активи”. Необоротні активи – це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей і об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік. Основні засоби є складовою необоротних активів.

Поняття “основні засоби” по-різному тлумачать окремі автори, у більшості випадків відповідно до нормативно-правових джерел (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття “основні засоби” в економічній літературі з обліку у бюджетних установах

Автор	Визначення
Атамас П. Й. [2, с. 265]	Матеріальні цінності, які використовуються у діяльності установи протягом періоду, що перевищує один рік, і вартість яких без ПДВ та інших платежів перевищує 1000 грн. за одиницю (комплект) і поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом
Болюх М. А., Заросило А. П. [2, с. 175], Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. [4, с. 266]	Необоротні активи, які мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 500 грн. за одиницю (комплект)
Ватуля І. Д., Левченко З. М. [9]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 1000 грн. за одиницю (комплект)
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [9]	Необоротні активи, що мають матеріальну форму, вартість яких становить понад 1000 грн. (без ПДВ) за одиницю (комплект)
Лемішовський В. І., Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. [9, с. 222], Шара Є. Ю., Андрієнко О. М., Жидєєва Л. І. [9]	Матеріальні активи, які використовує установа багаторазово і безперервно у ході виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить понад 1 рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів становить 1000 грн. за одиницю (комплект)

Проаналізувавши визначення поняття “основні засоби”, необхідно зазначити, що автори трактують це поняття, спираючись на чинну нормативну

базу у той чи той період часу. У табл. 2 надано тлумачення, якими керуються бухгалтери-практики бюджетних установ відповідно до чинних у 2012–2015 рр. регламентів[27]. Серед методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності в бюджетних установах упродовж бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора.

Таблиця 1.2

Законодавчо-нормативна джерела інформації та її використання при прийнятті рішень щодо обліку основних засобів[17;19]

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [15]	Визначає правові принципи щодо обліку та оподаткування господарської діяльності бюджетної установи
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України № 996-XIV від 12.05.2011 р.	Визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 (частково втратив чинність)	Визначає склад рахунків і субрахунків, які застосовують бюджетні установи, та типову кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом і зобов'язаннями бюджетних установ
Про затвердження Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: Наказ державного казначейства України № 68 від 27.07.2000 р.	Визначає форми меморіальних ордерів і порядок їх складання у бюджетних установах
Про затвердження форм карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ та порядку їх складання. Наказ державного казначейства України № 100 від 06.10.2000 р.	Регламентує форми карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ і порядок їх складання
Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів, та Інструкції з їх складання: Наказ Головного управління державного казначейства України Державний комітет статистики України № 125/70 від 02.12.1997 р.	Визначає типові форми з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримують за рахунок державного або місцевих бюджетів і порядок їх складання
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202 (набуває чинності з 1.01.2015)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11 (набуває чинності з 1.01.2015)	Застосовують суб'єкти державного сектору для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи визнані

З метою визначення адаптованості нормативно-правового поля регламентації бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів проаналізуємо змістовне наповнення поняття “основні засоби” (табл. 1.3).

**Визначення основних засобів бюджетних установ
відповідно до законодавства[22]**

Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями)	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 грн і поступово зменшується через фізичний або моральний знос, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він триває більш ніж рік)
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку у державному секторі 17 “Основні засоби”	Матеріальні об’єкти, що їх: <ul style="list-style-type: none"> ✓ утримують для використання у виробництві чи постачанні товарів або послуг з надання в оренду чи для адміністративних цілей; ✓ використовуватимуть за очікуванням протягом більше одного періоду
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202	Матеріальні активи, які утримує установа для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, понад один рік. До малоцінних необоротних матеріальних активів зараховуються предмети вартістю, що не перевищує 2500 грн. і сценічно-постановочні засоби вартістю, що не перевищує 5000 грн. за одиницю
Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Державної казначейської служби України від 17.07.2000 р. № 64	Матеріальні активи, які використовує установа багаторазово і безперервно в процесі виконання основних функцій, надання послуг, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більш ніж один рік, вартість яких без податку на додану вартість та інших платежів перевищує 1000 грн за одиницю (комплект)
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611	Матеріальні активи, які утримує установа для використання їх у виробництві/діяльності або для постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше ніж один рік

Необхідно звернути увагу на те, що Положення № 611 діяло з 26.06.2013 р., а НПСБОДС набули чинності з 01.01.2015 р. Тільки Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб’єктів державного сектора [18] визначають вартісну межу та віднесення основних засобів за їх групами та до інших необоротних матеріальних активів.

Автори пропонують різні ознаки для класифікації основних засобів, при цьому виокремлюють від 2 до 5 ознак. Між іншим, для раціональної організації

бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах, враховуючи особливості їх діяльності, величини установ, використання у господарській діяльності, видів основних засобів, закріплення за матеріально-відповідальними особами, нарахування амортизації, з огляду на термін корисної дії тощо ми запропонували власну класифікацію (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Підходи до Класифікації основних засобів бюджетних установ[16]

Автор	Класифікаційні групи
Атамас П. Й. [2]	За характером участі у процесі відтворення – виробничі, тобто задіяні у сфері матеріального виробництва (засоби підсобного сільського господарства, виробничої майстерні тощо); невиробничі (засоби освіти, культури, охорони здоров'я тощо)
	Належністю – власні й орендовані
Болюх М. А., Заросило А. П. [4]	За призначенням і характером виконуваних функцій – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби
	За відповідними галузями, які формуються під впливом видів діяльності на основні засоби галузей освіти, науки, культури, охорони здоров'я тощо
	залежно від використання в діяльності основні засоби поділяють на: такі, що діють; такі, що перебувають у запасі; такі, що не діють
	за функціональним призначенням – основні та допоміжні за матеріально-речовою формою – матеріальні й нематеріальні за належністю – власні та орендовані
Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. [6]	За ступенем використання – діючі (основні засоби, що використовуються в господарській діяльності установ, організацій, недіючі, ті, що перебувають у запасі
	за належністю – власні та орендовані
Лемішовський В. І.	За технічними характеристиками – земельні ділянки, капітальні вкладення на поліпшення земель, будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар, робоча худоба, продуктивна худоба, багаторічні насадження, бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати, інші основні засоби
	за належністю – власні та орендовані
	за характером участі у виробничому процесі – виробничі (задіяні у сфері матеріального виробництва); невиробничі (засоби закладів освіти, культури, науки, охорони здоров'я)
Мних Є. В.	за ступенем використання – діючі, у резерві недіючі
	За приналежністю розрізняють власні та орендовані основні засоби
	за роллю в процесі обслуговування розрізняють виробничі (активні та пасивні основні засоби, які безпосередньо беруть участь у процесі обслуговування або забезпечують нормальне функціонування бюджетної установи) та невиробничі (будівлі, споруди та інвентар, що підпорядковані житлово-комунальним господарствам, заклади побутового обслуговування, соціальної інфраструктури тощо) основні засоби
	за функціями, що виконуються в процесі діяльності, основні засоби поділяються на активні (машини, обладнання, прилади, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів)
	за призначенням основних засобів прийнято виокремлювати: будівлі, споруди, передаточні пристрої, машини та устаткування, транспортні засоби, господарський інвентар
за характером використання основні засоби розподіляються на працюючі, що в експлуатуються, та непрацюючі, які зберігаються на складі або перебувають у стані консервації	
Свірко С. В.	За галузевою належністю – заклади охорони здоров'я, заклади освіти, заклади науки, заклади культури, заклади фізичної культури і спорту, органи законодавчої влади, органи виконавчої влад

На основі запропонованої класифікації пропонуємо побудувати власний підхід щодо розподілу основних засобів установ державного сектору на групи згідно класифікаційних ознак (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Підходи до Класифікації основних засобів бюджетних установ

Ознака	Класифікаційні групи
За галузевою належністю	Закладів: охорони здоров'я, освіти, науки, культури, фізичної культури і спорту; органів: законодавчої влади, виконавчої влади, внутрішнього правопорядку, контролю, національної безпеки; військових формувань
За характером участі у виробничому процесі	Виробничі (використовуються в сфері матеріального виробництва у підсобних господарствах та виробництвах); невиробничі (використовуються закладами охорони здоров'я, освіти, культури, науки тощо)
за приналежністю	Власні та орендовані основні засоби
За виконанням функцій у процесі діяльності	Активні (машини, обладнання, прилади, транспортні засоби, які беруть участь у процесі обслуговування) і пасивні (будинки, споруди, передавальні пристрої та транспортні засоби, які забезпечують нормальне функціонування активних основних засобів)
Залежно від стану використання	Діючі, перебувають у запасі або на консервації; недіючі та непридатні
За технічними характеристиками	Основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар; тварини та багаторічні насадження; інші основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи включають: музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизну, постільні речі, одяг та взуття; природні ресурси; інвентарну тару; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; інші необоротні матеріальні активи

Види оцінок основних засобів бюджетних установ:

1. Балансова (залишкова) вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю основного засобу і сумою його накопиченого зносу; Первісна вартість – історична (фактична) вартість основних засобів, за якою вони оприбутковані на баланс установи; Переоцінена вартість – вартість основних засобів після переоцінки.
2. Первісна вартість – історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів. Переоцінена вартість – вартість активів після їх переоцінки. Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченого зносу. Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації

(ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату. Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Чиста вартість реалізації необоротного активу – справедлива вартість необоротного активу, за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

2.2. Основні зміни обліку основних засобів в державному секторі в зв'язку із введенням національного П(С)БО 121 “Основні засоби”

До 2015 року у бюджетних установах знос нараховувався на необоротні активи, які знаходилися на їх балансі та перебували в експлуатації. Об'єктом для нарахування зносу була первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів.

Сума зносу основних засобів визначалася в останній робочий день грудня в національній валюті за повну кількість календарних місяців їх перебування в експлуатації у відповідному періоді відповідно до норм зносу. Місячна сума зносу основних засобів визначалася, відповідно, діленням річної суми зносу на 12. Сума нарахованого зносу з кожного об'єкта не могла перевищувати 100 % його первісної вартості, проте і нарахування зносу в розмірі 100 % первісної вартості об'єкта не було підставою для його списання з балансу. Списання нарахованого зносу проводили при вибутті основних засобів. При цьому варто враховувати, що загальна сума первісної вартості необоротних активів дорівнювала сумі фонду в необоротних активах і зносу необоротних активів.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується (первісна мінус ліквідаційна вартість) упродовж строку їх корисного використання(експлуатації) [1].

Амортизаційні відрахування – це специфічний вид фінансових ресурсів. З одного боку, амортизаційні відрахування – це витрати підприємства, тому що їхню суму, нараховану на виробничі необоротні активи, включають у собівартість продукції, робіт, послуг. Водночас, у складі виторгу (доходу) від реалізації продукції суму амортизаційних відрахувань розглядають як цільовий фонд, складову фінансових ресурсів, призначених для відтворення зношених у процесі виробництва необоротних матеріальних і нематеріальних активів [17].

Облік нарахованої амортизації здійснюють на регулюючому рахунку "Накопичена амортизація основних засобів" з одночасним збільшенням витрат. При цьому вибір рахунків витрат залежить від обраного варіанту їх обліку:

1) якщо облік витрат ведеться за елементами, то нарахування амортизації відображається записом:

- ✓ Дебет рахунку “Витрати на амортизацію”;
- ✓ Кредит рахунку “Накопичена амортизація основних засобів”.

Якщо облік витрат здійснюється за функціональною ознакою, нарахування амортизації відображається записом:

- ✓ Д-т рахунку “Виробничі накладні витрати”;
- ✓ Д-т рахунку “Загальні і адміністративні витрати” та ін;
- ✓ К-т рахунку “Накопичена амортизація основних засобів”.

Нарахування зносу (амортизації) відображається по кредиту рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, списання (зменшення) суми раніше нарахованої амортизації – по дебету. Зменшення суми раніше нарахованої амортизації може відбуватися в результаті[1]:

- 1) вибуття необоротних активів у зв'язку з їх реалізацією;
- 2) внеску в статутний капітал інших підприємств;
- 3) при безкоштовній передачі;
- 4) при ліквідації необоротних активів;
- 5) при списанні у зв'язку з нестачею чи псуванням. Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів і нематеріальних активів.

За допомогою бухгалтерських проводок суму зносу (амортизації) включають у витрати виробництва, одночасно фіксуючи перехід частини вартості засобів з необоротних до складу оборотних коштів. Сума зносу підлягає списанню одночасно із списанням вартості вибулого об'єкта.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і припиняється на термін його реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання, консервації [8].

Введені в дію Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 “Основні засоби” стали досить значним сюрпризом для бухгалтерів бюджетних установ, основною з яких є нарахування амортизації на основні засоби, що було відсутнім в попередніх положеннях. До 01 січня 2015 року, як відомо, в бюджетних установах на основні засоби нараховувався знос, що і було підставою для списання (ліквідації) основних засобів.

3. Сутність та особливості здійснення операцій з основними засобами бюджетних установ

3.1. Операції з основними засобами придбаними за плату та на безоплатній основі

Із 01.01.15 р. до введення в експлуатацію ОЗ обліковуються на субрахунку 141 “Капітальні інвестиції в основні засоби”. Раніше цей субрахунок для відображення операцій із придбання ОЗ невикористовувався взагалі, а придбані ОЗ обліковувалися на рахунку 10 незалежно від того, експлуатувалися вони чи ні. Тепер вони потрапляють на рахунок 10 із рахунка 14 лише після введення в експлуатацію. Підставою для цього, як правило, слугує акт введення в експлуатацію, що складається в довільній формі. Форму, яку планує застосовувати установа, слід затвердити в наказі про облікову політику. До вартості ОЗ включаються непрямі податки (ПДВ і акцизний збір), митні та реєстраційні платежі, витрати, пов’язані з їх транспортуванням, монтажем, налагодженням тощо (табл. 2.1 – на прикладі придбання автомобіля).

Таблиця 2.1

Зміст операції	Д-т	К-т
Відображено суми придбання автомобіля разом із ПДВ	141	675
	801	402
Зараховано автомобіль до складу основних засобів (без сум копійок)	105	141
Водночас: відображаються зміни в капіталі	402	401
Списано суми копійок із придбаного автомобіля	402	401

Розглядаючи **зміни**, зауважимо, що із запровадженням цієї норми в тих установах, які придбали в попередніх роках ОЗ та з тих чи інших причин не ввели їх в експлуатацію, виникло запитання, чи є необхідність робити коригування в обліку внаслідок набуття нової функції субрахунком 141.

Якщо введення в експлуатацію цих ОЗ не планується, то Мінфін у листі від 25.03.15 р. № 31-11420-07-13/1057 рекомендує перекласифікувати їх та відображати у складі незавершених капітальних інвестицій нарахунку 14.

З одного боку, якщо відбудеться таке переміщення, то активи, які раніше обліковувалися на субрахунках рахунка 10, обліковуватимуться разом із іншими, придбаними цього року і не задіяними в діяльності установи, – на субрахунку 141. З іншого боку, згідно з пп. 1.1 Типової кореспонденції субрахунки 141-143 мають бути задіяні саме при здійсненні капітальних інвестицій, тобто при проведенні капітальних видатків, що й відображається проведенням Д-т 801,802, 811-813 – К-т 402. А виходячи з того, що при переміщенні активів з рахунка 10 на рахунок 14 капітальні видатки не проводяться, не вбачається необхідності застосування для їх обліку рахунків для незавершених капітальних інвестицій.

Якщо в минулих роках активи було отримано установою безоплатно, то для таких операцій у пп. 1.7 оновленої Типової кореспонденції передбачено запис за дебетом субрахунків 101-122. А тоді й немає підстав міняти їх “місцепроживання”. До того ж, на нашу думку, гострої необхідності переміщення, про яке йшлося вище, немає. А вже на момент придбання необоротних активів у минулих роках бухгалтерські проведення було здійснено правильно, тобто претензій із боку контролюючих органів бути не може. Але якщо все ж таки керівником буде прийнято рішення щодо такого переміщення активів, слід скласти відповідну бухгалтерську довідку, зазначивши в ній причини такого переміщення та відповідні бухгалтерські проведення.

Щодо **змін інших**, то тут доцільно проаналізувати, за яким КЕКВ нам слід планувати та оплачувати видатки, що ми несемо у зв’язку із придбанням ОЗ і підготовкою його до експлуатації. Очевидно, що як видатки на закупівлю самого об’єкта ОЗ, так і видатки на його транспортування, монтаж, установку, сплату митних і реєстраційних платежів тощо ми маємо планувати за КЕКВ 3110 “Придбання основного капіталу”, що входить до розд. 3 “Капітальні видатки” Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків

бюджету, затвердженої наказом Мінфіну від 12.03.12 р. № 333. Адже всі вони накопичуються на субрахунок 141, який має назву “Капітальні інвестиції в основні засоби”. Проведення, наведені в пп. 1.1 та 1.2 Типової кореспонденції, підтверджують такий висновок, адже всі зазначені вище види видатків відносяться на кредит субрахунка 402, що входить до класу 4 “Власний капітал”.

Дещо відрізняється від наведених висновків думка Мінфіну, висловлена в Методичних рекомендаціях № 11, згідно з якою “первісна вартість об’єкта ОЗ може формуватися як за рахунок капітальних витрат, так і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету”.

Виглядає все так, як нібито ще до формування первісної вартості ОЗ існує розподіл видатків на поточні та капітальні. Тоді як насправді навпаки – видатки набувають характеру капітальних, якщо вони здійснені для покриття первісної вартості придбання ОЗ. Такий підхід є цілком обґрунтований з економічної точки зору, адже капітальні інвестиції не можуть не бути капітальними видатками. Чітко демонструють норми Інструкції № 333, де КЕКВ 3110, призначений для відображення видатків на придбання ОЗ, включено в її розд. 3 “Капітальні видатки”.

Створення об’єкта ОЗ. Кардинальних змін у порядку обліку таких операцій не відбулося. Як і раніше, вартість товарів, різних видів робіт і послуг, що виконуються при створенні об’єкта ОЗ (незалежно від того, господарським чи підрядним способом), накопичується на субрахунок 141. Проте в оновленій Типовій кореспонденції (пп. 1.1) для відображення такої операції пропонується подвійне проведення, а саме Д-т 141 – К-т 364, 675 та Д-т 801, 802, 811-813 – К-т 402, тоді як раніше – одне проведення – Д-т 141 – К-т 402 (пп. 1.12 Типової кореспонденції у старій редакції).

Необхідність відображення в такому разі витрат на рахунках класу 8 “Витрати” регламентувалася нормою пп. 5.1 чинного на той час Положення

бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженого наказом Міністерства фінансів від 26.06.13 р. № 611. Тепер же маємо чітку конкретизацію схеми проведення для таких операцій, аналогічну схемі для придбання об'єкта ОЗ за плату.

Однак, як і в попередньому випадку, виникає проблема з пропозицією Міністерства фінансів щодо формування первісної вартості створених об'єктів ОЗ за рахунок поточних і капітальних витрат. Такий розподіл з економічної точки зору здійснюється залежно від напрямів використання коштів. Тобто в нашому випадку видатки набувають характеру капітальних, якщо направляються на створення об'єктів ОЗ, оскільки вони є капітальними інвестиціями (накопичуються на субрахунок 141) і збільшують власний капітал (поповнюють фонд у необоротних активах).

Аргументом на користь такого твердження є норми Інструкції № 333 у частині роз'яснень напрямів застосування КЕКВ 3122 "Капітальне будівництво (придбання) інших об'єктів", де до капітальних видатків віднесено видатки на оплату послуг з виготовлення проектно-кошторисної документації, на найм транспорту, придбання будівельних матеріалів, запчастин тощо.

Отримання на безоплатній основі. Щодо відображення в обліку операцій із безоплатного придбання ОЗ жодних змін не відбулося. Для цього застосовуються проведення, наведені в пп. 1 та 3 Типової кореспонденції. А зараз акцентуємо увагу на тому, що в НП(С)БОДС 121 є нова норма щодо необхідності визначення справедливої вартості безоплатно переданих об'єктів ОЗ, у разі якщо достовірної інформації про їх вартість немає. Визначення поняття справедливої вартості містить сам НП(С)БОДС 121 – це визнана сума, за якою можна продати актив за звичайних умов. Іноді аналітики асоціюють категорію "справедлива вартість" із вартістю, визначеною за результатами незалежної професійної оцінки. Проте, як ми бачимо, спеціальний документ, а саме стандарт НП(С)БОДС 121, не вимагає цього. Крім того, загальне законодавство не містить прямої норми, у якій би чітко говорилося, що справедлива вартість визначається професійними оцінювачами.

Деякі з документів містять тлумачення поняття справедливої вартості, проте немає підстав керуватися ними бюджетним установам, що мають наразі власний держстандарт. Так, наприклад, згідно з Національним стандартом № 1, затвердженим постановою КМУ від 10.09.03 р. № 1440, справедлива вартість визначається на рівні ринкової (якщо таку можна визначити). Проте в п. 1 цього документа йдеться про те, що його норми є обов'язковими для суб'єктів оціночної діяльності та тих органів, що здійснюють рецензування звітів про оцінку, тобто бюджетних установ нестосуються.

Тому до тих установ, які діяли згідно зі стандартами та визначали вартість безоплатно отриманих активів за звичайних умов, як того вимагає стандарт, жодних претензій щодо недотримання норм законодавства бути не може. Це умови, за якими постачальниками на вільних засадах сформовані ціни надату визначення вартості. Інформацію про такі ціни можна отримати з довідкових електронних та друкованих видань, звернень до постачальників та виробників тощо. І тільки в разі необхідності, зважаючи на специфіку об'єкта, що придбавається, можна за фінансових можливостей запросити для оцінки експерта чи професійного оцінювача.

Проаналізувати такі ціни та прийняти рішення щодо вибору однієї з них, безумовно, правильніше буде комісійно. Тим більше, що Метод рекомендації № 11 це дозволяють. Так, у п. 5 розд. III цього документа йдеться про те, що ОЗ, отримані безоплатно у вигляді безповоротної допомоги, дарунка, приймаються комісією, створеною наказом керівника суб'єкта держсектора, до складу якої обов'язково входить працівник бухгалтерської служби, а для підпорядкованих суб'єктів держсектора – представники суб'єкта держсектора вищого рівня.

Саме ця комісія складає відповідний документ, у якому зазначаються найменування та вартість отриманих ОЗ. На підставі цього документа операції з безоплатного отримання відображаються в бухобліку (табл. 2.2 – на прикладі придбання комп'ютера).

Таблиця 2.2

Зміст операції	Д-т	К-т
Отримано на безоплатній основі комп'ютер	324	712
Витрачено благодійні внески	364	324
Оприбутковано комп'ютер	104	364
Водночас здійснюється запис	812	401
Списано суму копійок з вартості отриманого комп'ютер	812	364

При безоплатному отриманні ОЗ субрахунок 141 не використовується. Адже при надходженні подарунків фінансових витрат, які б можна було визнати капітальними інвестиціями, установа не здійснює.

3.2. Переоцінка основних засобів бюджетних установ в умовах перехідного періоду бюджетного обліку: порядок проведення та обліковий супровід

Переоцінка основних засобів передбачає:

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

При проведенні переоцінки важливим є встановити чи проводилися переоцінки у минулому, оскільки їх результати впливають на методику обліку результатів поточної переоцінки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Можливі варіанти проведення переоцінки[31]

Дооцінка	Уцінка
Активів, які раніше не уцінювалися	Активів, які раніше не дооцінювалися
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Активів, які раніше уцінювалися: <ul style="list-style-type: none"> на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат; на суму перевищення дооцінки залишкової вартості об'єкта над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Активів, які раніше дооцінювалися: <ul style="list-style-type: none"> на суму уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок на суму перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта

Переоцінка. При проведенні переоцінки бюджетні установи мають керуватися вимогами НП(С)БО 121 “Основні засоби” та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів суб’єктів державного сектору. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби передбачають можливість переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від його справедливої вартості нарічну дату балансу[31].

У разі переоцінки об’єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт. Групою основних засобів є сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об’єктів основних засобів, а справедливою вартістю при цьому є сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов’язання за звичайних умов на певну дату. Щоб на дату балансу залишкова вартість об’єктів суттєво не відрізнялася від справедливої, переоцінку слід проводити регулярно.

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

Рішення про проведення переоцінки приймається керівником установи, якщо відхилення залишкової вартості об’єкта основних засобів від його справедливої вартості дорівнює або більше 10%. Тобто, величина 10% є порогом суттєвості. Слід відмітити, що проведення переоцінки не є обов’язковим, а проводиться за рішенням керівника.

Переоцінці не підлягають малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується в першому місяці передачі у використання об’єкта необоротних активів у розмірі 50% його первісної вартості та решта 50% первісної вартості – у місяці їх вилучення з активів.

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

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, які раніше не уцінювалися зараховується суб'єктом державного сектору до капіталу в дооцінках (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Кореспонденція субрахунків для оформлення дооцінки залишкової вартості об'єктів основних засобів, які раніше не уцінювалися

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Д-т	К-т
Відображення результатів дооцінки необоротних активів на суму:		
дооцінки первісної вартості	101-122	441
коригування суми зносу	441	131 - 133

Кореспонденція субрахунків для оформлення дооцінки залишкової вартості у межах сум та у сумах перевищення попередньої уцінки об'єктів основних засобів, які раніше уцінювалися (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

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

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Д-т	К-т
Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:		
коригування суми зносу	101-122	131-133
на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101-122	741
на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101-122	441

Уцінка. Сума уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору зараховується до складу витрат звітного періоду (табл. 2.6)[31].

Таблиця 2.6

Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для
відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних
установ

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Д-т	К-т
Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювалися, на суму:		
коригування суми зносу	131-133	101-122
різниці залишкової вартості	831	101-122

Сума уцінки об'єкта основних засобів, якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка, зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, тобто якщо сума уцінки залишкової вартості не перевищує суми попередніх дооцінок (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Кореспонденція субрахунків для оформлення уцінки об'єктів основних
засобів, які раніше дооцінювалися в межах суми дооцінки

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Д-т	К-т
Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:		
коригування суми зносу	131-133	101-122
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101-122

Сума уцінки об'єкта основних засобів, якщо до проведення уцінки відбулася дооцінка, зараховується на зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітного періоду (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

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

Зміст операції	Кореспонденція субрахунків	
	Д-т	К-т
Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:		
коригування суми зносу	131-133	101-122
уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101-122
перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	831	101-122

4. Удосконалення етапів аналізу та контролю основних засобів у бюджетних установах

Аналіз ефективності використання основних засобів як одного з основних видів ресурсів бюджетної установи базується на загальній методиці оцінки використання ресурсів, що передбачає обчислення й аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів в одиниці продукції (для бюджетної установи – наданих послуг). Проте, на думку автора, перед тим як розраховувати ефективність використання основних засобів, слід провести інші процедури. Так, по-перше, слід визначитись, чи проводився аудит основних засобів за періоди, що будуть аналізуватися, адже якщо висновок аудитора негативний, зокрема у звіті аудитора зазначається, що в суттєвих аспектах дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності не відповідають реальним даним, наявним у бюджетній установі, то проведення аналізу стає недоцільним, тому що проведення аналізу ґрунтується на даних бухгалтерського обліку[15].

У процесі проведення аудиту основних засобів перед здійсненням безпосередньо перевірки обліку надходження та вибуття основних засобів проводиться їх інвентаризація. Як вважає автор, це необхідно і перед проведенням аналізу для підтвердження даних бухгалтерського обліку, котрі є базою для розрахунку показників ефективності використання основних засобів. Отже, якщо проводився аудит досліджуваного періоду і зазначено, що в суттєвих аспектах інформація достовірна чи відомо про проведення інвентаризації та коректування даних бухгалтерського обліку відповідно до результатів інвентаризації за наявності відхилень, то додаткове проведення інвентаризації не потрібне, в іншому випадку – краще провести.

Також на першому етапі перевірки аудитором необхідно з'ясувати джерела фінансування бюджетної установи, наявність спеціального фонду та чи є бюджетна установа платником податку на додану вартість. Це дасть змогу визначитися із субрахунками, на яких установа повинна відображати фактичні витрати, пов'язані з придбанням основних засобів. За наявності в установі

Наказу про облікову політику слід визначити, які групи основних засобів зазначені в ньому і які субрахунки робочого Плану рахунків відкриті для їх обліку. Крім того, слід встановити, за якими кодами економічної класифікації видатків передбачене придбання основних засобів у кошторисі доходів та видатків і за рахунок коштів якого фонду – загального чи спеціального.

Звичайно, визначати, на яких субрахунках обліковуються основні засоби, в процесі проведення аналізу не доцільно, проте як під час проведення аналізу на підприємствах необхідно встановлювати, за рахунок власних чи залучених коштів придбаваються ті чи інші активи, так і в бюджетних установах треба визначати, за рахунок загального чи спеціального фонду придбані ті чи інші основні засоби. Це означає, що необхідно порівняти основні етапи проведення аналізу та аудиту основних засобів з метою розробки об'єднаної методики, що наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 [15]

Процедура	Основні етапи
Аналіз за методикою Є. Данилова [4]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення складу і технічного стану основних засобів на початку і в кінці звітного періоду. 2. Виявлення рівня прогресивності активної частини основних засобів. 3. Розрахунок показників руху основних засобів. 4. Аналіз джерел надходження основних засобів та їх вибуття. 5. Аналіз показників забезпеченості основними фондами. 6. Аналіз показників ефективності використання основних засобів
Аудит [6]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ознайомлення із Статутом установи, обліковою політикою та аналіз матеріалів попередньої перевірки. 2. Інвентаризація основних засобів установи. 3. Аудит надходження основних засобів, джерел фінансування бюджетних установ. 4. Аудит переоцінки та нарахування зносу основних засобів. 5. Аудит вибуття основних засобів. 6. Перевірка достовірності даних в облікових регістрах та фінансовій звітності

Отже, можна побачити, що основними етапами аналізу основних засобів у бюджетних установах є аналіз складу, надходження, вибуття та ефективності їх використання. Об'єднуючи наведені методики, автором запропоновано етапи проведення аналізу основних засобів у бюджетних установах, що наведені на рисунку (3.1)[15].

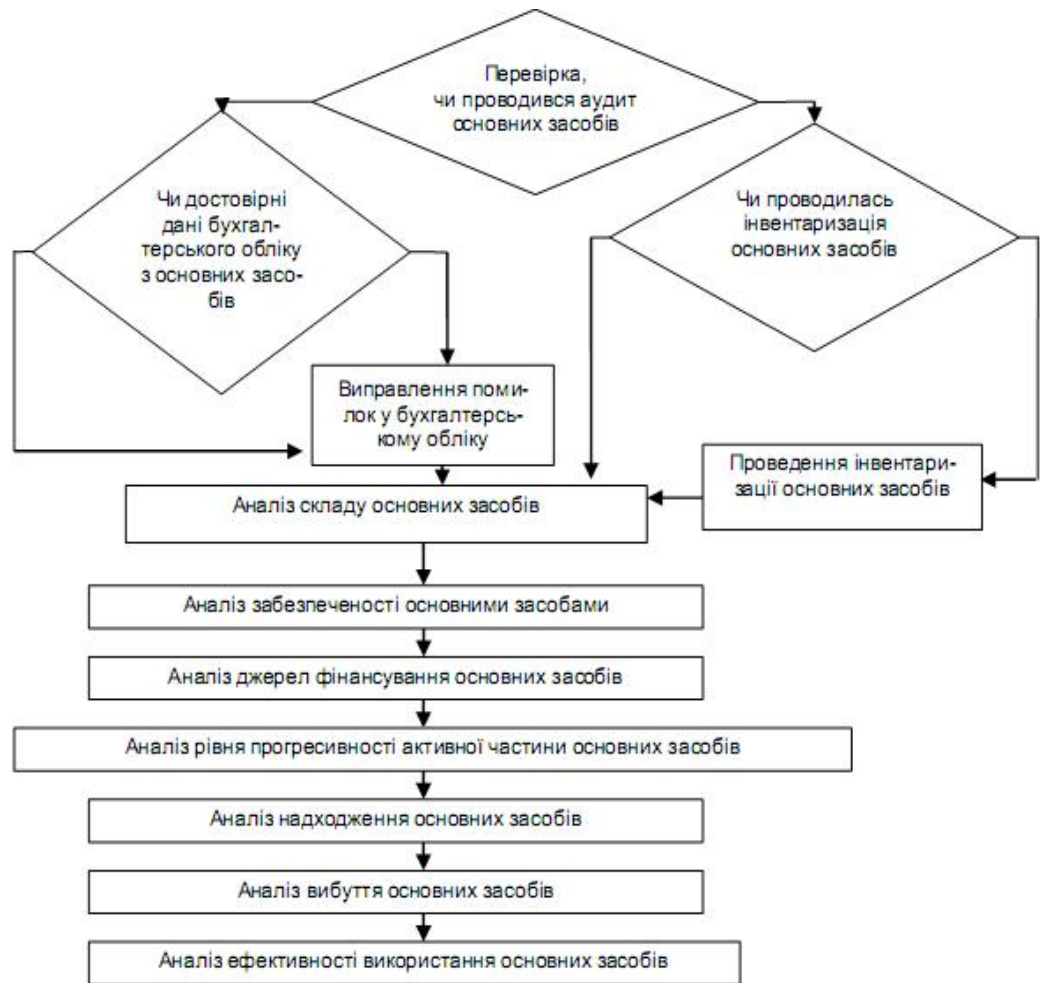


Рис. 3.1 Алгоритм проведення аналізу основних засобів у бюджетних установах

На підставі проведеного аналізу визначаються проблемні ділянки, заходи для їх усунення, а також напрями реалізації таких заходів.

Таким чином, можна зробити висновок, що аналіз основних засобів у бюджетних установах має свої особливості, і, перш за все, це фінансування за рахунок бюджетних коштів, затвердження котрих потребує часу, отже, визначення необхідності тих чи інших основних засобів потрібно заздалегідь, що можливе за допомогою проведення аналізу.

Ефективний аналіз неможливий без повних та достовірних даних, що пояснює необхідність проведення інвентаризації в разі її відсутності в установі для підтвердження достовірності даних, а отже, й для прийняття раціональних управлінських рішень у майбутньому, що підтверджує важливість подальшого дослідження.

Особливостями щодо проведення контролю повноти оприбуткування, стану збереження та використання придбаних необоротних активів будуть такі:

- 1) Перевіряються такі документи: бухгалтерські облікові регістри: меморіальні ордери № 4 “Накопичувальна відомість по розрахунках з іншими дебіторами”, № 6 “Накопичувана відомість по розрахунках з іншими кредиторами”, № 9 “Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів”, відомості нарахування зносу на основні засоби (форма № ОЗ-12 (бюджет);
- 2) первинні документи: накладні, рахунки-фактури, накладні про внутрішнє переміщення, комерційні акти, акт прийняття-передачі основних засобів ф. № ОЗ-1, акт про списання основних засобів ф. № ОЗ-3, акт про списання автотранспортних засобів № ОЗ-4, акт списання ф. № 3-2 та акти довільної форми, інвентарні картки обліку необоротних активів типових форм № ОЗ-6 (бюджет) та № ОЗ-8 (бюджет) тощо;
- 3) договори купівлі-продажу, договори про матеріальну відповідальність, накази, дозволи, розпорядження тощо.

Перевірка передбачає контроль за вказаними документами об'єкта контролю на предмет[15]:

- 1) укладення договорів про матеріальну відповідальність та стан закріплення всіх необоротних активів за матеріально відповідальними особами;
- 2) дотримання бюджетною установою періодичності та порядку проведення інвентаризації необоротних активів та запасів, правильність оформлення та відображення в бухгалтерському обліку її результатів;
- 3) стану збереження необоротних активів;
- 4) своєчасності, повноти та правильності оприбуткування придбаних(безкоштовно одержаних) необоротних активів;
- 5) дотримання законодавства при списанні (відчуженні) необоротних активів;
- 6) дотримання законодавства при нарахуванні зносу необоротних активів;

7) дотримання законодавства при проведенні індексації, дооцінок та іншого перегляду вартості необоротних активів .

Необхідним є встановити, чи призначено наказом керівника бюджетної установи осіб, які відповідають за збереження основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, чи укладено з ними договори про матеріальну відповідальність, перевірити періодичність проведення інвентаризацій згідно з вимогами чинного законодавства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, зробивши лише поверхневий аналіз НП(С)БО 121 "Основні засоби", що були введені в дію з 01 січня 2015 року, можна зробити наступні висновки – дане Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку прийняте не узгоджено з іншими нормативними документами практики ведення бухгалтерського обліку в державному секторі.

Підставою для цього є висновки про неузгодженість механізму списання основних засобів. Проблематичним є і сам процес нарахування амортизації, оскільки це призводить до збільшення затрат фізичної праці при обліку, і досить суттєво, особливо у великих установах і при цьому абсолютно не впливає на кінцеву річну суму вартості основних засобів бюджетної установи, а ось віртуальну "мільну" суму, яка нікому не потрібна створює, оскільки процес придбання основних засобів у бюджетних установах не такий, як у інших секторах національної економіки.

Розглянувши різні підходи щодо нарахування, обліку та зменшення сум амортизації на основні засоби в різних секторах національної економіки, вважаємо за необхідне ідентифікувати в НП(С)БО 121 "Основні засоби" поняття амортизація і знос, а суму нарахованої амортизації ліквідувати відповідно до відпрацьованої практики зменшення суми зносу.

На основі проведених досліджень зробимо висновки:

- 1) виникає необхідність більш чітко визначити у нормативних документах вартісну ознаку основних засобів, методику їх бухгалтерського обліку та розподіл на групи, враховуючи термін їх корисної дії для нарахування амортизації і зносу, а не в нормативних документах, між якими є певні відмінності, слід також чітко визначити витрати, пов'язані з придбанням, уведенням в експлуатацію, податки і платежі, які включаються до вартості основних засобів або відносяться на витрати бюджетної установи;

2) запропонована класифікація основних засобів у бюджетних установах спрямована на поліпшення організації бухгалтерського обліку з метою удосконалення управління витратами на створення та утримання основних засобів.

Таким чином, можна зробити висновок, що аналіз основних засобів у бюджетних установах має свої особливості, і, перш за все, це фінансування за рахунок бюджетних коштів, затвердження котрих потребує часу, отже, визначення необхідності тих чи інших основних засобів потрібне заздалегідь, що можливе за допомогою проведення аналізу. Ефективний аналіз неможливий без повних та достовірних даних, що пояснює необхідність проведення інвентаризації в разі її відсутності в установі для підтвердження достовірності даних, а отже, й для прийняття раціональних управлінських рішень у майбутньому, що підтверджує важливість подальшого дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 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>
2. Атамас П. Й. Облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] / Атамас П. Й. – Київ : Центр учбової л-ри, 2009. – 288 с.
3. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: [навч. посіб.] / Болюх М. А., Заросило А. П. – Київ : КНЕУ, 2008. – 344 с
4. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ : навч. посібн. / М. А. Болюх. – К.: КНЕУ, 2008. – 342 с.
5. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] / Бутинець Ф. Ф., Остапчук Т. П., Остап'юк Н. А., Сисюк С. Б. – 2-ге вид. допов. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 472 с
6. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування: [навч. посіб.] / за ред. В. І. Лемішевського. – 2-е вид., допов. і перероб. – Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект+» Інституту післядипломної освіти): «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
7. Воськало Н. М. Порівняльна характеристика національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору / Н. М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.4. – С. 258-263
8. Данилов Е. Планирование: анализ, состояния, наличия и использования основных средств в бюджетных учреждениях [Электронный ресурс] / Е. Данилов. – Режим доступа: <http://www.busel>

9. Джога Р. Т. Облік у бюджетних установах : [підручник] / Джога Р. Т., Сінельник Л. М., Дунаєва М. В.; за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – Київ: КНЕУ, 2006. – 480 с.
10. Дорошенко О. О. Фінансова звітність бюджетних установ у контексті національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі / О. О. Дорошенко, М. І. Галич // Вісник Хмельницького національного університету. – № 2. – Т. 1. – 2012. – С. 111-114
11. Дорошенко О.О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О. Дорошенко // Науковий журнал «Бізнес-інформ». – 2013. – №2. – С. 209-211.
12. Загородній А. Г. Облік, аналіз та аудит: навч. посібн. / А. Г. Загородній, Є. В. Мних, В. С. Рудницький. – К.: Кондор, 2009. – 618 с.
13. Заячківська О.В. Визнання та оцінка витрат суб'єктами державного сектора / О.В. Заячківська / Збірник наукових праць «Інтеграція та інноваційна трансформація». Випуск ХІХ, № 1, 2013. – С. 33–38
14. Калюга Є.В. Застосування методу нарахувань для визначення доходів і витрат у державному секторі / Є.В. Калюга / [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/15880/1/12kev.pdf>
15. Клименко С. О. Аудит основних засобів у бюджетних установах [Електронний ресурс] / С. О. Клименко, Л. В. Мікрюкова. – Режим доступу: <http://archive.nbu.gov.ua>
16. Левицька С. Окремі питання реформування бюджетного обліку: стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі / Левицька С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 34–39.
17. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [Електронний ресурс]: затв. Наказом МФУ від 23.01.2015 № 11. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.

- 18.Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11.
- 19.Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] / Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Славкова О. П. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 384 с.
- 20.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Назва з екрана.
- 21.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. – Назва з екрана
- 22.Облік у бюджетних установах / І. Д. Ватуля, М. І. Ватуля, З. М. Левченко [та ін.]. – Київ: Центр учбової л-ри, 2009. – 368 с.
- 23.Облік у бюджетних установах: [навч.-метод. посіб.] / Верига Ю. А., Гладких Т. В., Артюх О. В., Кулявець Н. О., Мілька А. І. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. – 317 с.
- 24.Панков Д. А. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций [Электронный ресурс] / Д. А. Панков, Е. А. Головкова. – Режим доступа: <http://www.uamconsult.com>
- 25.Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/> – Назва з екрана.
- 26.Про визначення та погодження облікової політики навчальних закладів та бюджетних установ, які належать до сфери управління Міністерства освіти і науки України Наказ Міністерства освіти і науки від 29.12. 2015 р № 1382.
- 27.Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс] :

- Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Назва з екрана
28. Про затвердження Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями бюджетних установ: наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 № 611 / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>
29. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація: монографія / Свірко С. В. – Київ : КНЕУ, 2006. – 286 с.
30. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: монографія / Є. В. Мних, Г. О. Кравченко, Н. С. Барабаш [та ін.]; за заг. ред. Є. В. Мниха. – Київ: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.
31. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення / Т. І. Хомуляк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – № 2. – С. 75-81. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ
32. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах і організаціях: навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеева. – Київ: Центр учбової л-ри, 2011. – 440 с.

Advego Plagiatus 1.20.91 *

Файл Правка Вид Проверка уникальности Справка

Адрес: Кодировка: WINDOWS-1251

Игнорировать домены:

ВСТУП

У процесі експлуатації основні засоби бюджетних установ поступово фізично і морально зношуються. Знос – це втрата об'єктом основних засобів фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього – і вартості. Основною відмінністю від недержавних суб'єктів діяльності є те, що у бюджетних установах амортизаційні відрахування на основні засоби не проводилися, а нараховувався лише знос, і відповідно сума нарахованого зносу не впливала на загальну вартість основних засобів і зменшувалася по мірі вибуття основних засобів з експлуатації.

Необхідність наближення стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі економіки України виникла з переходом України до ринкових умов господарювання. Розбіжності в формах фінансової звітності, рахунках бухгалтерського обліку в державному секторі та інших галузях народного господарства створювали проблеми з вільною конвертованістю облікових взаємозв'язків, прозорістю наскрізного контролю за рухом матеріально-технічних та фінансових активів. Ведення обліку в багаторівневих бюджетних установах із відокремленими госпрозрахунковими структурними підрозділами вимагало введення в систему обліку консолідованих рахунків бухгалтерського обліку. Методологія обліку основних засобів, нарахування зносу,

Редактор текста "Чистий" документ

[12:11:59] Найдено 1% совпадений по адресу: http://tw5.do.am/load/ehkonomika/udoskonalennja_obliku_ta_kontrolju_neoborotnikh_aktiviv_u_bjudzhetnij_ustanovi_diplomna_robota/3-1-0-67

[12:11:59] Найдено 1% совпадений по адресу: http://antibotan.com/file.html?event=preview&work_id=485395

[12:12:04] Найдено 1% совпадений по адресу: <http://dtk.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>

[12:12:14] Поисковая система [Yahoo:proxy.tneu.edu.ua] заблокирована!

[12:12:30] Найдено: 1049 страниц, Проверено без ошибок: 644

[12:12:30] Найдено 37% совпадений всего

[12:12:30] Уникальность текста 63%

Очень низкая уникальность текста

[12:12:30] Поисковая система [Yahoo:proxy.tneu.edu.ua] доступна

Журнал

Плагиатус готов к работе 53142 символов

Windows taskbar: 08.06.2016 12:12