

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему

Фінансове забезпечення необоротних активів установ державного сектору

Студентки 2 курсу 2м групи
спеціальності 072
“Фінанси і банківська справа та
страхування”,
спеціалізації
“Державні фінанси”

Засідателевої Ольги
Юріївни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Канєва Тетяна Володимирівна

Гарант освітньої програми,
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор Якович

Київ 2018

Зміст

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНА СУТНІСТЬ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....	5
1.1. Економічна сутність та зміст фінансового забезпечення установ державного сектору.....	5
1.2. Характеристика інформаційної системи управління фінансового забезпечення установ державного сектору.....	9
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПЛАНУВАННЯ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ.....	13
2.1. Організаційно-економічна характеристика базової установи.....	13
2.2. Облік необоротних активів.....	23
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ.....	33
3.1. Проектування системи економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору.....	33
3.2. Контроль в системі управління необоротними активами установ державного сектору.....	42
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток міжнародного співробітництва та поширення євроінтеграційних процесів визначили необхідність реформування і трансформації державного сектору в Україні. Актуальність даної теми зумовлена тим, що для правильної та продуктивної роботи державної установи необхідно контролювати процеси фінансового забезпечення необоротних активів. Без контролю та аналізу неможливо встановити факти порушень фінансово-господарських операцій та можливі ризики від їх здійснення. Тому визначення основних теоретичних засад фінансового забезпечення необоротних активів установ державного сектору є важливим в сучасних умовах.

Рівень дослідженості теми. Питанню фінансового забезпечення необоротних активів установ державного сектору приділяли увагу такі вчені: П.Й. Атамас, Т.В. Канєва, Л.М. Кіндрацька, А.Л. Коритник, С.О. Шевченко, С.В.Свірко, Н.І. Сушко, Д.І. Шеленко, Л.С. Сас, С.І. Баланюк тощо. Праці названих вчених стали основою подальшого, докладнішого дослідження фінансового забезпечення необоротних активів установ державного сектору, особливостей їх обліку та аналізу.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та практичних особливостей щодо фінансового забезпечення, методичного інструментарію аналізу та контролю необоротних активів установ державного сектору.

Реалізація поставленої мети дослідження зумовила визначення та вирішення наступних логічно пов'язаних завдань:

- визначити економічну сутність та зміст фінансового забезпечення установ державного сектору;
- навести характеристику інформаційної системи управління фінансового забезпечення установ державного сектору;
- навести організаційно-економічну характеристика базової установи;

- охарактеризувати систему обліку необоротних активів установ державного сектору;
- здійснити проектування системи економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору;
- розглянути особливості контролю в системі управління необоротними активами установ державного сектору.

Об'єкт та предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес формування системи обліку, аналізу та контролю необоротних активів в системі фінансового забезпечення установ державного сектору.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та прикладні підходи до формування системи обліку, аналізу та контролю необоротних активів в установах державного сектору.

Методи дослідження. В основу дослідження покладено діалектичний метод із системно-структурним підходом до вивчення практики аналізу та контролю фінансового забезпечення необоротних активів установ державного сектору та отриманих в результаті висновків. В якості методологічного інструментарію застосовувалися такі загальнонаукові методи дослідження як: спостереження, формалізація, аналіз та синтез; системний аналіз та моделювання (при побудові інформаційної системи аналізу та облікового забезпечення процедур контролю необоротних активів); теоретичного узагальнення та; економіко-математичні (при аналізі основних показників формування та використання необоротних активів); узагальнення та конкретизації, тощо.

Інформаційною базою дослідження є: наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених; матеріали науково-практичних конференцій; аналітичні дослідження; публікації з досліджуваної проблематики в наукових та періодичних виданнях; дані Державної служби статистики України; законодавчі та нормативні акти органів державного управління, які облікову політику установ державного сектору; звітність установи державного сектору Національного університету державної фіскальної служби України (НУДПСУ).

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНА СУТНІСТЬ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

1.1. Економічна сутність та зміст фінансового забезпечення установ державного сектору

Розкриваючи зміст фінансового забезпечення необхідно відмітити, що установи державного сектору, на відміну від інших суб'єктів господарювання, є первинною сферою, що відноситься до процесу надання та організації соціальних послуг. Установи державного сектору приймають участь у формуванні та перерозподілі державних фінансових ресурсів між різними суб'єктами національної економіки.

Не зважаючи на формування власних джерел фінансування спеціального фонду, основним джерелом фінансового забезпечення для установ державного сектору є отримання коштів загального фонду від бюджетів різних рівнів. Інші джерела надходжень є додатковим джерелом фінансування. Відповідно до цього, головною формою фінансового забезпечення установ державного сектору є організація їх фінансування за допомогою бюджетних коштів загального фонду. Таким чином, вважаємо за необхідність визначити основні підходи до тлумачення фінансового забезпечення в науковій економічній літературі.

Відповідно до визначень, які запропоновано у вітчизняній літературі, «фінансове забезпечення» може розглядатися в залежності від підходів на які автори ставлять основний акцент. Деякими науковцями визначення «фінансове забезпечення» розглядається з точки зору витрат на які воно здійснюються [5; 6; 7].

Найбільш вузько з даної позиції розглядає поняття «фінансове забезпечення» А.І. Берлач наголошуючи на тому, що це фінансування, яке здійснюване за рахунок бюджетів різних рівнів [5, с. 220]

У Фінансовому словнику Загороднього А.Г., Вознюка Г.Л та Смовженко Т.С. поняття «фінансове забезпечення» ототожнюється з «кошторисно-бюджетним фінансуванням», під яким розуміють надання державою коштів, з метою утримання установ державного сектору, яке здійснюється за фінансовим планом- кошторисом витрат [6, с. 427].

Схожим за сутністю є визначання яке надає М. Карліна, у відповідності до нього, фінансове забезпечення, являє собою надання грошового забезпечення підприємствам на здійснення певних видатків, пов'язаних з реалізацією державних замовлень та програм, утриманням установ державного сектору державної та комунальної форм власності [7, с.55].

Дещо відмінним і більш розширеним в межах дослідження поняття «фінансове забезпечення» в аспекті видатків, є його трактування Василюком О. Д. На думку науковця, «... це надання юридичним особам з бюджетів різних рівнів коштів та інвестицій, на безповоротній та безоплатній основі, з метою забезпечення розвитку економіки, реалізації заходів соціального та культурного характеру, оборони, а також інших громадських потреб» [8, с. 331].

Серед науковців також існують інші погляди на визначення поняття «фінансове забезпечення» в яких не тільки враховуються напрямки на які спрямовуються кошти, але й визначаються притаманні виключно даному виду фінансування ознаки.

Багато авторів звертають увагу на ознаках безповоротності та безоплатності у наданні коштів з різних бюджетів (державного чи місцевих) при цьому відзначаючи, що метою фінансового забезпечення є забезпечення виконання державою (місцевими органами влади) основних функцій та забезпечення підтримки підприємствам та установам державної форми власності (Л. Воронова, О. Орлюк, А. Монаєнко, О. Башняк, О. Кузьменко, С. Юрій, Й. Бескид та В. Федосов).

Так В. Дем'янишин, який визначає поняття фінансове забезпечення як сукупність грошових відносин, пов'язаних з перерозподілом та подальшим

використанням коштів бюджетів різних видів, які реалізуються через безповоротне та безоплатне надання коштів підприємствам чи домогосподарствам, з метою здійснення заходів визначених бюджетом на певний рік [9, с. 46];

Таким чином, фінансове забезпечення установ державного сектору економіки може бути визначено як певні асигнування з бюджетів різних рівнів (державних чи місцевих) на умовах безповоротності, задля підтримання функціонування установ державного сектору.

Відповідно до викладених вище підходів можемо окреслити наступні ознаки фінансового забезпечення роботи установ державного сектору:

Ознаки фінансового забезпечення роботи установ державного сектору	
1	безповоротність та безоплатність надання фінансових ресурсів з бюджетів різних рівнів розпорядникам бюджетних коштів
2	мета фінансового забезпечення полягає у забезпеченні розпорядників коштами необхідними для покриття видатків, у відповідності до покладених на них функцій
3	забезпечення фактичного витрачання коштів виділених з бюджетів різних рівнів

Рис. 1.1. Ознаки фінансового забезпечення роботи установ державного сектору

*побудовано за даними [9]

Фінансове забезпечення установ державного сектору це - забезпечення розпорядників коштами різних рівнів фінансовими ресурсами.

Підсумовуючи теоретичні підходи до визначення сутності фінансового забезпечення установ державного сектору, можна виокремити основні принципи на яких воно базується:

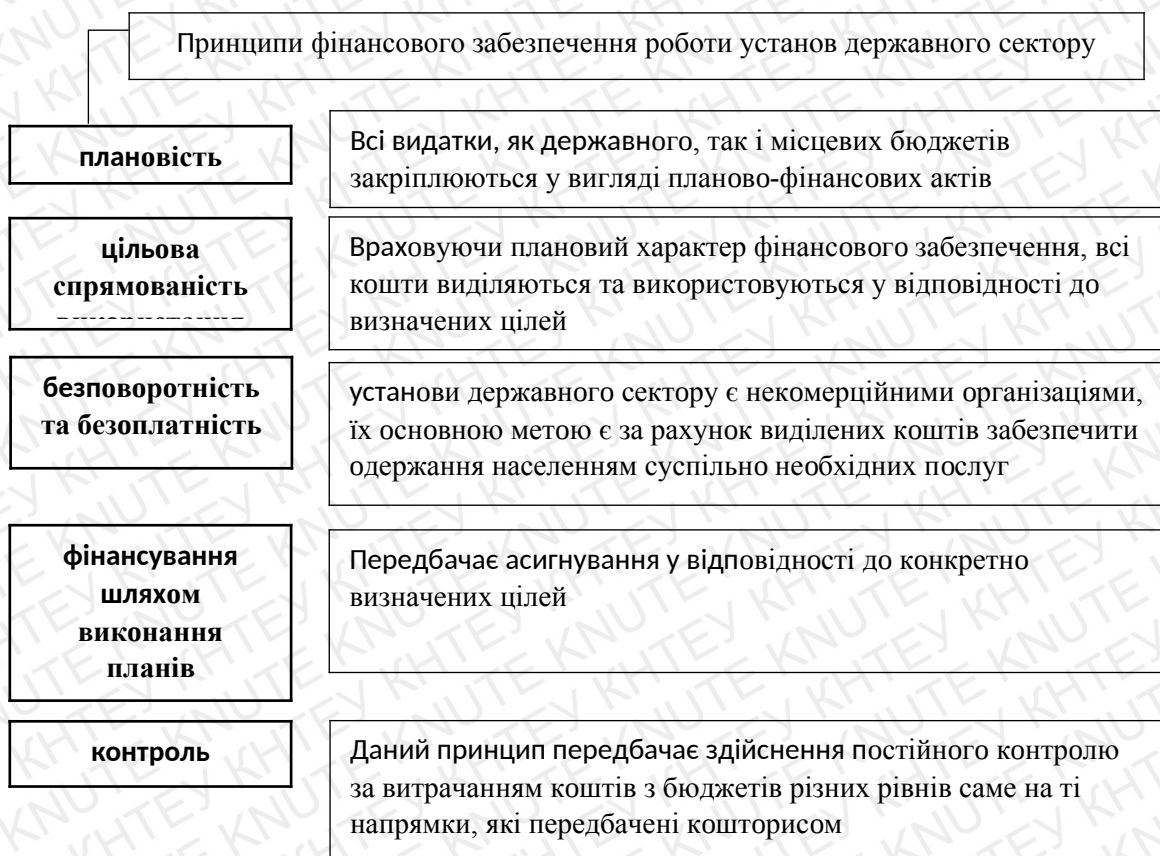


Рис. 1.2. Ознаки фінансового забезпечення роботи установ державного сектору

*побудовано за даними [28]

Поряд з перевагами, виділяють і недоліки, серед яких найчастіше наголошують на відсутності необхідних стимулів бюджетним установам для ефективного та раціонального витрачання коштів. Крім того, фінансове забезпечення не передбачає щільного взаємозв'язку між рівнем їх фінансування та результативністю, адже за рахунок бюджетних коштів фінансуються самі установи державного сектору, а не послуги, які ними надаються.

Отже, фінансове забезпечення установ державного сектору економіки може бути визначено як певні асигнування з бюджетів різних рівнів (державних чи місцевих) на умовах безповоротності, задля підтримання функціонування установ державного сектору.

1.2. Характеристика інформаційної системи управління фінансового забезпечення установ державного сектору

На думку багатьох науковців, економічна сутність необоротних активів полягає в тому, що вони є засоби праці, які беруть участь у декількох виробничих циклах і переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі їх зношення.

Необоротні активи установ державного сектору - це матеріальні й нематеріальні ресурси, що належать установі та забезпечують її функціонування, термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить понад один рік [1, 2, 3, 4, 7, 10, 11, 12].

Сьогодні система фінансового забезпечення необоротних активів регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» [6]. В жодному з цих документів не дано визначення необоротних активів.

НП(С)БОДС 121 визначає, що активи, це ресурси, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі у результаті минулих подій і використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Таке тлумачення активів в обліку державного сектора з'явилося вперше.

Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» строк корисного використання (експлуатації) - це очікуваний період у часі, протягом якого активи будуть використовуватись суб'єктом державного сектору або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний суб'єктом державного сектору обсяг продукції (робіт, послуг) [6]. Незрозумілим залишається питання хто і як сьогодні буде визначати строк корисного використання необоротних активів. Раніше, до набуття чинності НП(С)БОДС, строк корисного (очікуваного) використання необоротних активів установ державного сектору встановлювали міністерство по відомчій підпорядкованості або установа

самостійно в момент придбання активу (якщо такі нормативні документи не розроблені відповідним міністерством). У межах одного головного розпорядника бюджетних коштів на однотипні основні засоби встановлювався єдиний строк їх корисного використання.

Особливістю фінансового забезпечення необоротних активів є багаторазове їх використання в процесі повсякденної діяльності, збереження початкового зовнішнього вигляду (форми) протягом тривалого періоду, який перевищує один рік. Під впливом зовнішніх умов вони зношуються і протягом нормативного терміну переносять свою первісну вартість на кінцевий результат діяльності установи, а з цього випливає, що від правильності формування первісної вартості, залежить кінцевий результат діяльності установи [2].

Суттєвих змін зазнала порівняно з Положенням з бухгалтерського обліку необоротних активів установ державного сектору № 611 від 26.06.2013 р. [3] первісна вартість необоротних активів, зокрема її визначення та склад.

Згідно з НП(С)БОДС 121 «основні засоби» до первісної вартості включаються:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних активів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);
- витрати зі страхування ризиків доставки необоротних активів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням в до стану, у якому необоротні активи придатні для використання із запланованою метою [4].

Слід зазначити, що фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень. Первісна вартість об'єкта основних засобів може формуватися за рахунок капітальних витрат і за рахунок поточних витрат (витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів тощо) згідно з економічною класифікацією видатків бюджету [8].

Суттєвим нововведенням є те, що витрати на поліпшення об'єкта необоротних активів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують первісну вартість основних засобів протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта. Раніше ж такі витрати відносили на фактичні видатки за відповідним кодами економічної класифікації видатків [10].

Таким чином, сформована вартість необоротних активів буде достовірною і буде спостерігатись певна схожість положень бюджетного і комерційного обліку та узгодженість з міжнародною практикою.

Розглядаючи особливості фінансового забезпечення необоротних активів варто окремо зупинитися на їх амортизації. Для узагальнення інформації про нараховану протягом звітного періоду амортизацію, визнані втрати від зменшення корисності (відновлення корисності) та суму зносу (накопичену амортизацію) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, призначено рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів». Поняття «амортизація», що становить систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання, теж раніше не зустрічалося в бюджетному обліку. НП(С)БОДС № 121 «Основні засоби» визначено, що об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується - це первісна або переоцінена вартість необоротних активів, за вирахуванням їх ліквідаційної вартості [6].

Отже, за результатами дослідження поняття необоротних активів можна зробити висновок, що ця категорія є однією з найважливіших у господарській діяльності будь-якого суб'єкта господарювання державного сектора. Адже, діяльність установи державного сектору не може здійснюватися без використання необоротних активів, вони є своєрідним фундаментом кожного господарюючого суб'єкта. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі дозволить правильно вести порядок обліку нематеріальних активів та встановили особливості фінансового забезпечення необоротних активів за рахунок їх надходження та амортизації. З метою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів пропонується використовувати сучасні методи та системи автоматизації їх обліку в установах державного сектору.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПЛАНУВАННЯ, АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

2.1. Організаційно-економічна характеристика базової установи

Базою для дослідження даної роботи обрано Національний університет державної податкової служби України (далі НУДПСУ).

Національний університет державної податкової служби України – вищий навчальний заклад IV рівня акредитації, який здійснює підготовку бакалаврів, спеціалістів, магістрів. Університет, розташований на 23 га паркової зони у мальовничому місті Ірпінь за 25 км від Києва, є базовим навчальним закладом Міністерства доходів і зборів України [61].

Основні положення про діяльність бюджетної установи наведено у її статуті (Додаток Б).

Діяльність Університету ґрунтується па гуманістичних, демократичних традиціях світової і вітчизняної освіти, науки, культури.

Основними напрямками діяльності Університету є підготовка згідно з державним замовленням і договірними зобов'язаннями за рахунок фізичних і юридичних осіб висококваліфікованих фахівців, провадження науково-дослідної діяльності, перепідготовка та підвищення кваліфікації кадрів.

Основною метою діяльності НУДПСУ є створення навчально-методичних, науково-дослідних, виховних, організаційних, матеріальних та інших умов, необхідних для здобуття громадянами вищої освіти, забезпечення потреб суспільства і держави у висококваліфікованих фахівцях.

Головними завданнями Університету є:

- здійснення освітньої діяльності, що включає навчальну, виховну, наукову, культурну, методичну діяльність;
- модернізація освітянської діяльності у контексті входження до європейською наукового та освітянського простору;
- провадження освітньої діяльності, пов'язаної із здобуттям певної вищої освіти та кваліфікації широкого спектра гуманітарних, технічних, економічних, правових та інших напрямів науки;
- забезпечення умов для оволодіння системою знань про людину, природу і суспільство;
- формування соціально зрілої та творчої особистості, виховання морально, психічно і фізично здорового покоління громадян;
- формування громадянської позиції, патріотизму, власної гідності, готовності до трудової діяльності, відповідальності, забезпечення високих етичних норм, атмосфери доброзичливості й взаємної поваги у стосунках між працівниками, викладачами та студентами;
- забезпечення набуття студентами знань у певній галузі, підготовка до професійної діяльності;
- забезпечення виконання державного замовлення та інших угод на підготовку фахівців з вищою освітою;
- здійснення підготовки наукових і науково педагогічних кадрів та їх атестація п акредитованих вищих навчальних закладах третього та четвертого рівнів акредитації.

Структурні підрозділи Університету створюються відповідно до законодавства України та головних завдань діяльності і функціонування згідно з окремими положеннями про них.

Науково-дослідний інститут фінансового права та Київський фінансово-економічний коледж входять до структури Університету.

Структурні підрозділи, що входять до складу Університету, мають право на прийняття самостійних рішень у межах компетенції, якщо ці рішення не

суперечать законодавству України та відповідають Статуту Університету, положенню про відповідний структурний підрозділ.

Структурні підрозділи Університету можуть мати окремі права юридичної особи згідно із Законом України „Про вищу освіту”.

Структурні підрозділи Університету функціонують відповідно до окремих положень, що розробляються згідно з законодавством України та після схвалення Вченою радою Університету затверджуються ректором Університету.

Джерелами інформації для аналізу показників діяльності НУДПСУ є: кошторис (додаток А), баланс (додаток Б), звіт про надходження та використання коштів по спеціальному і загальному фонду; дані бухгалтерського обліку, ревізій і перевірок.

Методи фінансового аналізу НУДПСУ - це комплекс науково-методичних інструментів та принципи дослідження фінансового стану бюджетної організації.

Неформалізовані методи аналізу ґрунтуються на описуванні аналітичних процедур на логічному рівні, а не на жорстких аналітичних взаємозв'язках та залежностях.

Розглянемо основні економічні показники діяльності досліджуваної бюджетної установи:

- надходження та видатки;
- обсяг активів та їх структуру;
- обсяг пасивів та їх структуру.

Групування та проведення горизонтального і вертикального аналізу економічних показників діяльності установи здійснено виходячи з її фінансової звітності, яку наведено в Додатку В.

Динаміку обсягу надходжень та видатків НУДПСУ наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Показники динаміки надходжень та видатків НУДПСУ за 2015-2017
рр.**

Показники	По роках, тис.грн.			Абсолютний приріст, тис.грн		Відносний приріст, %	
	2015	2016	2017	2015-2016	2016-2017	2015-2016	2016-2017
	Надходження	7535,9	6404	6917,3	-1131,9	513,3	-15,0
- в т.ч. загальний фонд	7535,9	6404	6917,3	-1131,9	513,3	-15,0	8,0
Видатки	7535,9	6404	6917,3	-1131,9	513,3	-15,0	8,0
- в т.ч. загальний фонд (дослідження, розробки)	7535,9	6404	6917,3	-1131,9	513,3	-15,0	8,0

*за даними Додатку В

Як свідчать дані табл. 2.1, в цілому надходження та видатки бюджетної установи були повністю тотожними величинами, оскільки діяльність закладу носить некомерційний характер.

У 2016 році відбулось скорочення обсягу надходжень до загального фонду установи на 1131,9 тис.грн або на 15,0%. У 2017 році можна було спостерігати приріст надходжень на 513,3 тис.грн або на 8,0%. Надходження установи склалися виключно з надходжень до загального фонду. Динаміка видатків повністю повторювала динаміку надходжень. Видатки установи складаються виключно з видатків загального фонду в статті «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення».

Динаміка обсягу видатків НУДПСУ за 2015-2017 рр. наведено у таблиці 2.2.

Як свідчать дані табл. 2.2, загальний обсяг видатків у 2016 році порівняно з 2015-м роком зменшився за рахунок зниження обсягу фінансування заробітної плати на 742 тис.грн. та обсягу нарахувань на заробітну плату на 373,9 тис.грн.

У 2017 році порівняно з 2016-м роком зростання видатків зумовлено збільшенням обсягу фінансування заробітної плати на 268,2 тис.грн. та обсягу нарахувань на заробітну плату на 215,3 тис.грн.

Таблиця 2.2

**Показники динаміки надходжень та видатків НУДПСУ за 2015-2017
рр.**

Показники	По роках, тис.грн.			Абсолютний приріст, тис.грн		Відносний приріст, %	
	2015	2016	2017	2015-2016	2016-2017	2015-2016	2016-2017
Заробітна плата	5475	4733,0	4995,8	-742,0	262,8	-13,6	5,6
Нарахування на оплату праці	1915,9	1598,2	1813,5	-317,7	215,3	-16,6	13,5
Видатки на відрядження	25,4	24,0	18,3	-1,4	-5,7	-5,5	-23,8
Оплата комунальних послуг	42,4	43,8	49,7	1,4	5,9	3,3	13,5
Інші видатки	77,2	5,0	40	-72,2	35,0	-93,5	700,0
Разом видатки	7535,9	6404,0	6917,3	-1131,9	513,3	-15,0	8,0

Структуру фінансування видатків НУДПСУ за 2015-2017 рр. наведено на рис. 2.1.

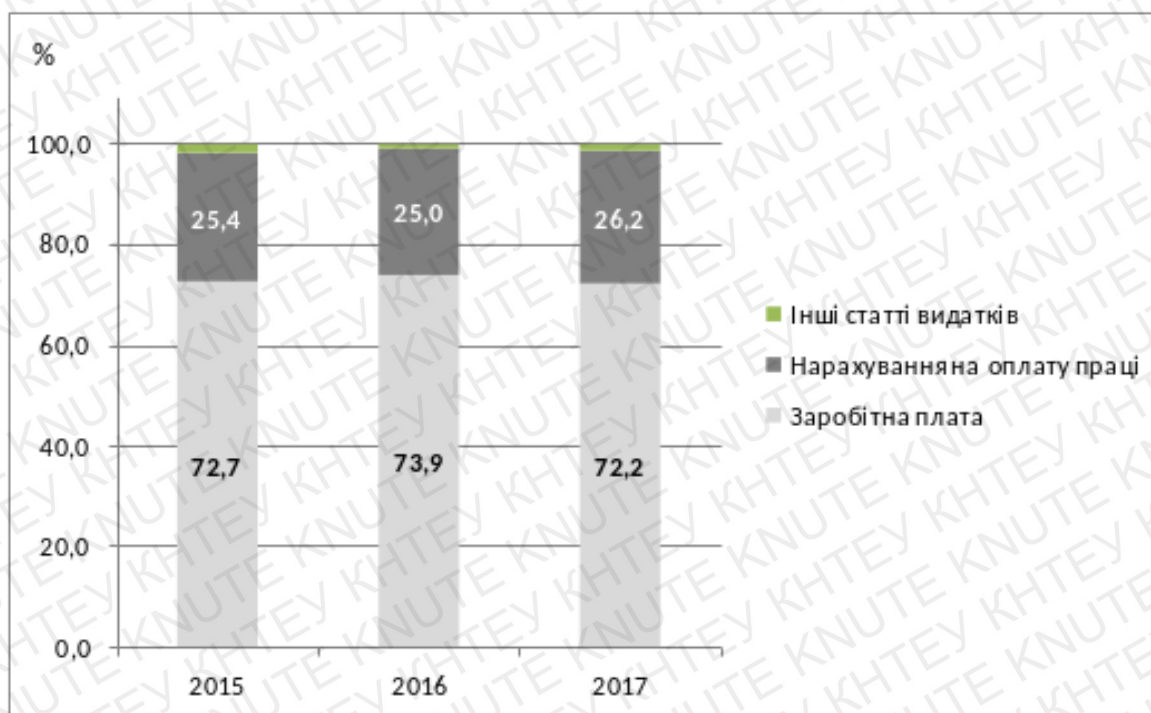


Рис. 2.1. Структура фінансування видатків НУДПСУ за 2015-2017 рр., %

Як видно з рис. 2.1, у загальній структурі видатків основна питома вага припадала на заробітну плату і складала у 2015 році 72,7%, у 2016 році -73,9%, у 2017 році – 72,2%. На видатки з нарахування на оплату праці припадало у 2015 році 25,4%, у 2016 році 25,0%, у 2017 році – 26,2%.

Проаналізуємо обсяги активів установи, динаміку яких наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Показники динаміки обсягу активів НУДПСУ за 2015-2017 рр.

Показники	Станом на дату, тис.грн:			Абсолютний приріст, тис.грн		Відносний приріст, %	
	01.01. 2016	01.01. 2017	01.01. 2018	01.2016- 01.2017	01.2017- 01.2018	01.2016- 01.2017	01.2017- 01.2018
<i>Необоротні активи</i>	518246	517114	515165	-1132	-1949	-0,2	-0,4
в т.ч. основні засоби	264441	253614	252154	-10827	-1460	-4,1	-0,6
в т.ч. незавершене будівництво	242404	251497	248963	9093	-2534	3,8	-1,0
в т.ч. інші статті необоротних активів	11401	12003	14048	602	2045	5,3	17,0

<i>Оборотні активи</i>	63905	58736	57196	-5169	-1540	-8,1	-2,6
в т.ч. дебіторська заборгованість	33899	35688	34142	1789	-1546	5,3	-4,3
в т.ч. інші статті оборотних активів	30006	23048	23054	-6958	6	-23,2	0,0
Підсумок Балансу	582151	575850	572361	-6301	-3489	-1,1	-0,6

*за даними Додатку В

Як свідчать дані табл. 2.3, загальний обсяг активів бюджетної установи за 2016 рік зменшився на 6301 тис.грн, у тому числі обсяг необоротних активів знизився на 1132 тис.грн. або на 0,2%, обсяг оборотних активів знизився на 5169 тис.грн. або на 8,1%. В частині необоротних активів зниження відбувалось за такими статтями як «основні засоби» - на 10827 тис.грн. В частині оборотних активів зниження можна було спостерігати за такими статтями як «інші статті оборотних активів» (товарно-матеріальні запаси, розрахунки з постачальниками і підрядниками, тощо) – на 6958 тис.грн.

Обсяг активів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн, у тому числі обсяг необоротних активів знизився на 1949 тис.грн. або на 0,4%, обсяг оборотних активів знизився на 1540 тис.грн. або на 2,6%. В частині необоротних активів зниження відбувалось за такими статтями як «основні засоби» - на 1460 тис.грн. та «незавершене будівництво» - на 2534 тис.грн. В частині оборотних активів зниження можна було спостерігати за такими статтями як «дебіторська заборгованість»– на 1546 тис.грн.

Наступним кроком аналізу активів бюджетної установи є дослідження їх структури. При цьому варто розглянути відсоткове співвідношення оборотних та необоротних активів між собою, яке відображено на рис. 2.2.

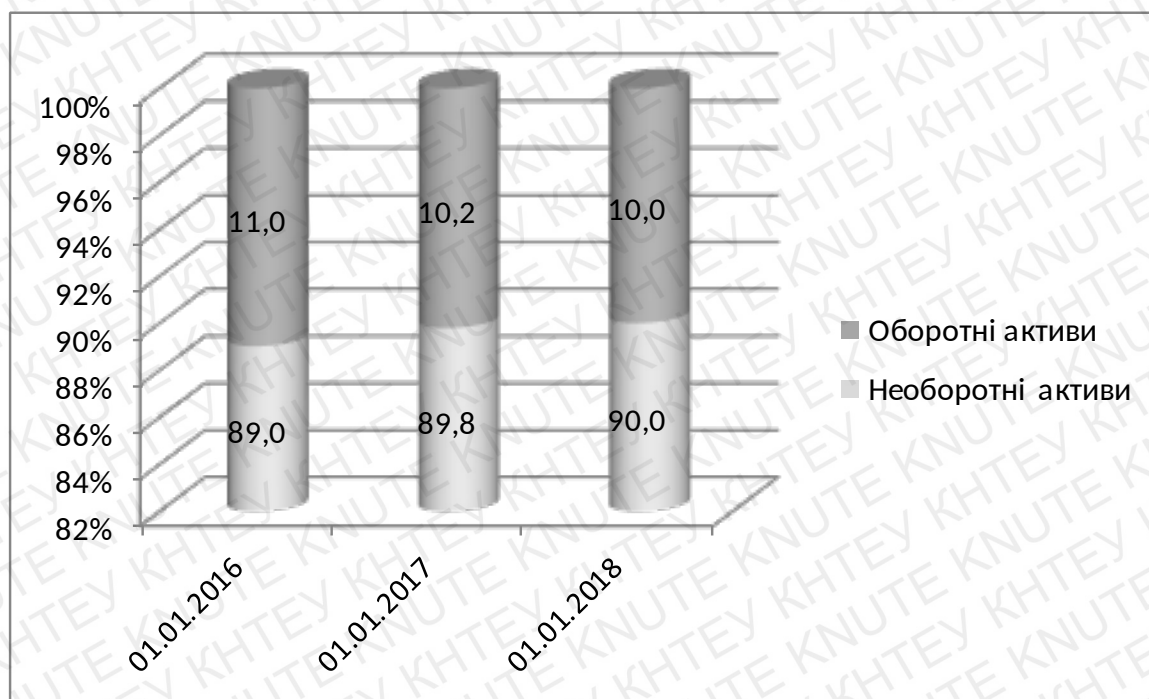


Рис. 2.2. Загальна структура активів бюджетної установи НУДПСУ за 2015-2017 рр. [60]

*за даними Додатку В

Як свідчать дані рис. 2.2, у загальній структурі активів установи переважає частка необоротних активів, на яку припадало 89% на початок 2016 року, 89,8% - на початок 2017 року та 90% на початок 2018 року. На оборотні активи припадало відповідно приблизно 10-11%. Це зумовлено тим, що бюджетна установа є організацією, яка надає платні послуги навчання, а також часткового здає в оренду частину своїх приміщень. В зв'язку з цим обсяги формування оборотних активів в структурі загального обсягу майна є незначним.

Відсотковий склад необоротних активів наведено на рис. 2.3.

	2016	2017	2018	01.2017	- 01.2018	01.2017	01.2018
Власний капітал	57097 8	571125	57011 8	147	-1007	0,03	-0,2
Зобов'язання	11173	4725	2243	-6448	-2482	-57,7	-52,5
в т.ч. кредиторська заборгованість	10117	4304	2114	-5813	-2190	-57,5	-50,9
в т.ч. інші статті зобов'язань	1056	421	129	-635	-292	-60,1	-69,4
Підсумок Балансу	58215 1	575850	57236 1	-6301	-3489	-1,1	-0,6

*за даними Додатку В

Як свідчать данні Таблиці 2.4 обсяг пасивів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн, у тому числі обсяг власного капіталу зменшився на 1007 тис.грн. або на -0,2%, обсяг зобов'язань знизився на 2482 тис.грн. або на 52,5%. В частині зобов'язань зниження можна було спостерігати за такими статтями як «кредиторська заборгованість» – на 2190 тис.грн. та «інші статті зобов'язань» - на 292 тис.грн.

Далі у процесі аналізу пасивів бюджетної установи є дослідження їх структури. При цьому варто розглянути відсоткове співвідношення власного капіталу та зобов'язань установи між собою, яке відображено на рис. 2.4.

Як свідчать дані рис. 2.4, у загальній структурі пасивів установи переважає частка власного капіталу, на яку припадало 98,1% на початок 2016 року, 99,2% - на початок 2017 року та 99,6% на початок 2018 року. На зобов'язання припадало відповідно приблизно 1%.

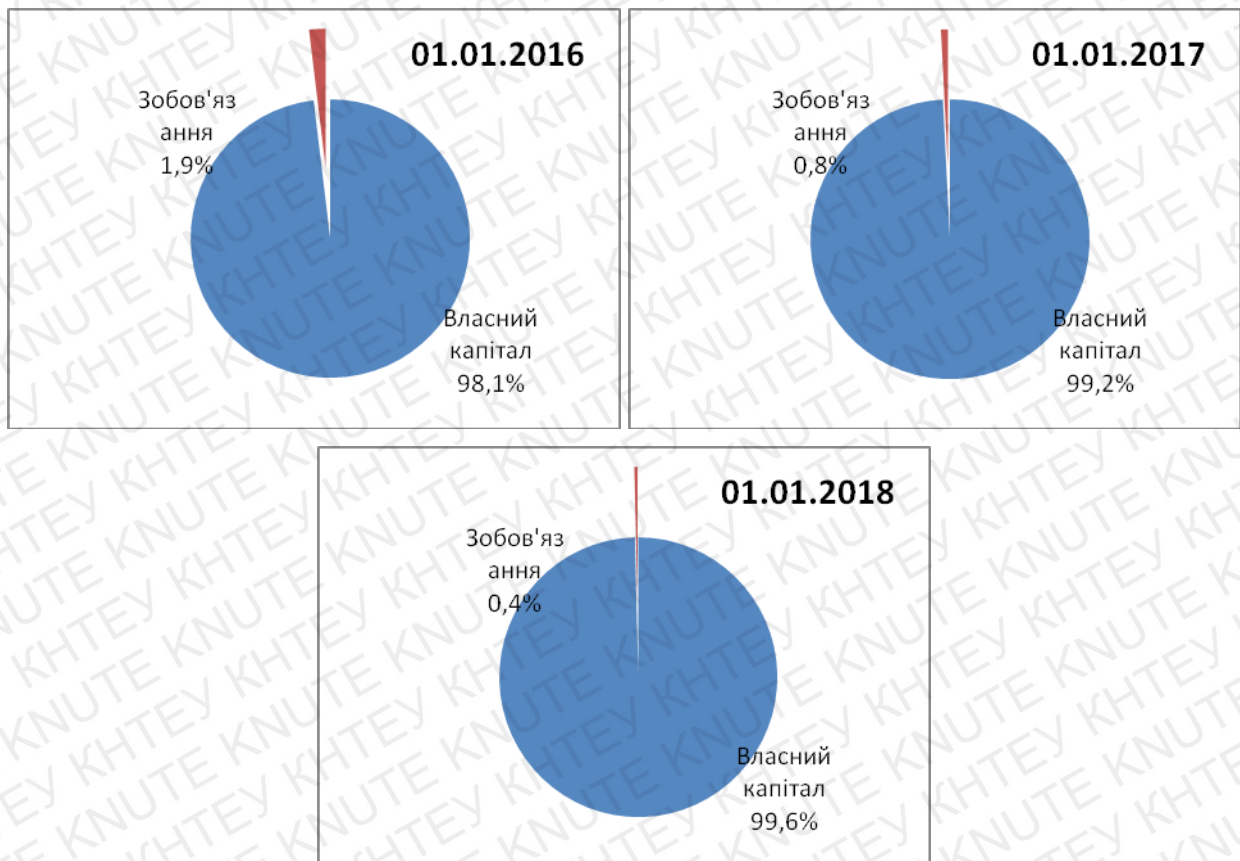


Рис. 2.4. Загальна структура пасивів бюджетної установи НУДПСУ за 2015-2017 рр. [60]

*за даними Додатку В

Отже, проведений аналіз діяльності та основних фінансово-економічних показників бюджетної установи дає підстави зробити наступні висновки:

- основною метою діяльності НУДПСУ є створення навчально-методичних, науково-дослідних, виховних, організаційних, матеріальних та інших умов, необхідних для здобуття громадянами вищої освіти, забезпечення потреб суспільства і держави у висококваліфікованих фахівцях;

- надходження та видатки бюджетної установи були повністю тотожними величинами, оскільки діяльність закладу носить некомерційний характер. Надходження установи склалися виключно з надходжень до загального фонду. Динаміка видатків повністю повторювала динаміку надходжень. Видатки установи складаються виключно з видатків загального фонду в статті «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення»;

- обсяг активів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн. У загальній структурі активів установи переважає частка необоротних активів, на яку припадало 89% на початок 2016 року, 89,8% - на початок 2017 року та 90% на початок 2018 року. На оборотні активи припадало відповідно приблизно 10-11%. Необоротні активи установи переважно складаються з основних засобів 49-51% та незавершеного будівництва – 47-48%. На інші статті необоротних активів припадає всього 2,2-2,7%.

- обсяг пасивів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн, у тому числі обсяг власного капіталу зменшився на 1007 тис.грн. або на -0,2%, обсяг зобов'язань знизився на 2482 тис.грн. або на 52,5%. У загальній структурі пасивів установи переважає частка власного капіталу, на яку припадало 98,1% на початок 2016 року, 99,2% - на початок 2017 року та 99,6% на початок 2018 року. На зобов'язання припадало відповідно приблизно 1%.

2.2. Облік необоротних активів

В процесі обліку необоротних активів керуються наступною основною нормативною базою: НП(С)БОДС № 121 «Основні засоби»; План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі № 1203 та Порядок застосування Плану рахунків № 1219; Порядок № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання»; Положення № 879 «Про інвентаризацію активів і зобов'язань»; Наказ № 572 «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації».

Робочий план рахунків НУДПСУ для обліку необоротних активів затверджений наказом про облікову політику НУДПСУ наведено в Додатку А.

Планом рахунків № 1203 передбачено окремий рахунок для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух коштів фінансування заходів цільового призначення, зокрема, коштів, які спрямовуються на:

- придбання необоротних активів (у тому числі землі, нематеріальних активів тощо);
- будівництво (придбання), модернізацію, реконструкцію та реставрацію (у тому числі житла (приміщень), інших об'єктів), на створення державних запасів і резервів;
- придбання фінансових інвестицій, капітальних активів тощо.

Отже, з 2017 року бюджетні установи застосовують окремий субрахунок, на якому ведуть облік коштів для придбання, модернізації, реконструкції, реставрації тощо основних засобів та інших необоротних активів. Мова йде про новий рахунок 54 «Цільове фінансування», який має такі субрахунки: 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»; 5421 «Цільове фінансування державних цільових фондів».

Так, 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)БОДС№ 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.

В 2017 році на суму поточних витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БОДС№ 121, необхідно збільшити фінансування заходів цільового призначення (за кредитом рахунку 54 «Цільове фінансування») та одночасно вилучити такі суми з доходів звітного

періоду. Якщо організація не є платником ПДВ, то Суми ПДВ, які сплачені при придбанні основних засобів, бюджетні установи – неплатники ПДВ включають до первісної вартості таких об'єктів. Якщо ж установа є платником ПДВ, то суми ПДВ до складу первісної вартості ОЗ не включаються (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Облік операцій з придбання необоротних активів який ведеться в НУДПСУ

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Отримано цільове фінансування для придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та/або їх поліпшення	2313 «Реєстраційні рахунки»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»
2	Відображено суми придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Отримано бюджетне фінансування для оплати поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта	2313 «Реєстраційні рахунки»	7011 «Бюджетні асигнування»
4	Відображено суми витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів, інших необоротних матеріальних активів тощо, що включаються до їх первісної вартості	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
5	Перераховано постачальникам кошти	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2313 «Реєстраційні рахунки»
6	Вилучено з доходу звітного періоду асигнування у сумі поточних витрат, що включають до первісної вартості об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	7011 «Бюджетні асигнування»	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»

7	Зараховано об'єкти капітальних інвестицій до складу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів після введення в експлуатацію	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»,
Продовження табл. 2.5			
1	2	3	4
8	Водночас відображено зміни в капіталі Віднесено витрати після завершення робіт з поліпшення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на збільшення їх первісної вартості	5411 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	5111 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби», 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи»
9	Водночас відображено зміни в капіталі	5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

Залежно від виду необоротних активів у складі рахунка 14 передбачені відповідні субрахунки:

За кредитом цих субрахунків відображають нарахування амортизації, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при дооцінці необоротних активів та визнання втрат від зменшення корисності необоротних активів.

За дебетом субрахунків відображають зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) в результаті списання необоротних активів, коригування суми зносу (накопиченої амортизації) при уцінці необоротних активів, відображення вигод від відновлення корисності необоротних активів. Суму нарахованої амортизації установи відносять на збільшення суми зносу необоротних активів та витрат. При цьому облік сум нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів слід вести на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація» [3].

За дебетом цих субрахунків здійснюють нарахування амортизації, а за кредитом - списання на субрахунок 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду» при закритті рахунків витрат (табл. 2.6) [3].

Таблиця 2.6

Бухгалтерські записи щодо відображення нарахування амортизації в обліку НУДПСУ [5]

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Відображена сума нарахованого зносу на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, які надійшли безоплатно до установи за операціями внутрішньовідомчої передачі	8014	1411
		8114	1412
			1414
2	Нарахована амортизація на основні засоби (за встановлений період нарахування - квартал або рік)	8014	1411
		8114	1412
			1414
3	Відкоригована сума зносу під час проведення дооцінки основних засобів	5311	1411,1414

Відповідно до Плану рахунків і Порядку його застосування облік основних засобів ведеться на рахунках класу 1 «Нефінансові активи» (зокрема 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи») та 5 «Капітал та фінансовий результат». Відтак, новий підхід в обліку основних засобів полягає у ліквідації необхідності фондування капітальних інвестицій, тобто

первісна вартість на видатки потрапляє частинами в ході нарахування амортизації. При нарахуванні амортизації капітал не зменшується.

З січня 2017 р. суттєво змінилася методика обліку придбання основних засобів. Сьогодні установи державного сектору застосовують субрахунок 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» для обліку коштів для придбання, модернізації чи реставрації основних засобів. Отримані суми бюджетних асигнувань відтепер зараховують на субрахунок 2313 «Реєстраційні рахунки». Так, отримання цільового фінансування для придбання основних засобів відображають проводкою за дебетом 2313 «Реєстраційні рахунки» та кредитом 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» [7].

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

Суму нарахованої амортизації суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі відображає збільшенням суми зносу необоротних активів та витрат (за дебетом субрахунку 841 та кредитом субрахунків 131, 132, 133 та з одночасним зменшенням фонду у необоротних активах - за дебетом 401 та кредитом 841) [11]. Амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта необоротних активів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Визнання об'єкта основних засобів активом суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі припиняється у разі його ліквідації, вибуття внаслідок продажу, передачі без оплати або невідповідності критеріям визнання активом. Надходження, отримані в результаті продажу необоротних активів, вважаються доходами. Раніше кошти, отримані від продажу основних

засобів (за виключенням будівель та споруд), вважалися власними надходженнями бюджетних установ і планувалися у кошторисі за спеціальним фондом. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів [11].

Фінансове забезпечення необоротних активів в установах державного сектору як інформаційна система контролю за використанням бюджетних коштів є важливим галузевим процесом в Україні. Його нормативна база вдосконалюється та змінюється. В обліку основних засобів пропонуємо ввести додаткові аналітичні рахунки для розмежування сум бюджетних асигнувань та власних надходжень, що виділені на придбання об'єкту.

Неодмінною умовою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів державному секторі є докорінна реконструкція його інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку з використанням сучасних комп'ютерних технологій. Беззаперечним лідером серед розробників програмних комплексів є Корпорація ПАРУС, яка займає домінуючу позицію на ринку програмних продуктів серед користувачів бюджетної сфери. Функціональні особливості програми спрямовані на комплексну автоматизацію бюджетних організацій та державних установ, які здатні вирішувати завдання: автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетній установі; розрахунку заробітної плати і грошового забезпечення; тарифікації для фахівців у сферах медицини та освіти; планування і розподілу фінансування; пенсійного забезпечення; формування і зведення звітів; здачі звітності тощо [3].

Парус-Бюджет є комплексною системною програмою, яка призначена для автоматизації обліку діяльності бюджетних установ. Ця система розроблена відповідно до вимог бюджетної класифікації та враховує останні зміни у веденні бухгалтерського обліку, які визначені чинним законодавством і методологією бухгалтерського обліку у бюджетній сфері. Система має модульну побудову, модулі можуть працювати самостійно та ефективність

використання системи досягається об'єднуючи модулі системи в єдиний інформаційний простір. Набір модулів може змінюватися залежно від потреб користувача. Експлуатація даної програми полегшить механізм відображення в обліку операцій з власним капіталом, також в цій програмі реально розробити єдину для всієї системи установ ДКСУ методику упорядкування, перевірки та отримання звітності установами державного сектору згідно діючих нормативних документів [10].

Таким чином, власний капітал бюджетних установ забезпечує здійснення основних функцій бюджетних установ у суспільстві та формується як сума вартісного вираження таких його складових: внесеного капіталу (фондів у необоротних активах і МШП) та резервів (результатів переоцінки необоротних активів та виконання кошторису), включає залишкову частку в активах після вирахування всіх його зобов'язань.

Основними завданнями бухгалтерського обліку необоротних активів є: контроль за формуванням фондів за джерелами утворення і зменшення їх за напрямками й причинами; визначення результатів виконання кошторису за бюджетний рік; забезпечення різних рівнів управління інформацією про наявність та рух необоротних активів.

З метою автоматизації обліку фінансового забезпечення необоротних активів варто звернути увагу на використання програми «Парус-Бюджет», яка є комплексною системою автоматизації облікових завдань для бюджетних установ. Експлуатація даної програми полегшить механізм відображення в обліку операцій з власним капіталом активами, також в цій програмі реально розробити єдину для всієї системи установ ДКСУ методику упорядкування, перевірки та отримання звітності установами державного сектору згідно діючих нормативних документів [1].

Облікова політика суб'єкта державного сектору має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики і підтримувати принцип послідовності. Зміна облікової політики суб'єкту державного сектору може відбутися у виняткових випадках, прямо

встановлених в НП(С)БОДС. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Необхідно зазначити, що облікова політика може бути змінена з початку року у таких випадках [10]:

1. Змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
2. Зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Водночас не вважається зміною облікової політики у бюджетній установі: прийняття облікової політики для подій і господарських операцій, які відрізняються за змістом від попередніх; прийняття нової облікової політики для подій або господарських операцій, які не відбувалися раніше або не були суттєвими.

Облікова політика застосовується щодо подій і господарських операцій із моменту їх виникнення, окрім випадків, коли коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного року неможливе.

Слід зазначити, що згідно із НП(С)БОДС 125 вплив зміни облікової політики на події та господарські операції минулих періодів відображається у звітності шляхом [4]:

1. Коригування сальдо фінансових результатів попередніх періодів на початок звітного року;
2. Подання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

У разі зміни облікової політики суб'єкта держсектора облікова політика (із урахуванням змін) додається до річної фінансової звітності у формі опису чи додається копія розпорядчого документа.

Завдання головного бухгалтера бюджетної установи подати керівникові установи пропозиції щодо визначення облікової політики і й пропозиції щодо:

- галузевих особливостей діяльності бюджетної установи;
- технології оброблення облікових даних;

- системи та форми внутрішньогосподарського обліку та правила документообігу;
- додаткових реєстрів аналітичного обліку, звітності та контролю за господарськими операціями.

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновки, що із метою гармонізації обліку у бюджетних установах, необхідно: у додатках до наказу про організацію обліку в бюджетній установі наводити форми документів, які нормативними документами не передбачено. Зразки зазначених форм та порядків, мають бути наведені у додатках до Наказу про облікову політику бюджетної установи. Вважаємо за доцільне, правила та графік документообігу затверджувати окремим наказом бюджетної установи [11].

Отже, впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі дає можливість максимально наблизити облік необоротних активів до міжнародного стану обліку державного сектора. Розглянуто особливості фінансового забезпечення необоротних активів за рахунок в частині їх надходження та амортизації. З метою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів пропонується використовувати сучасні методи та системи автоматизації їх обліку в установах державного сектору. Також запропоновано основні напрямки удосконалення організації обліку в установах державного сектору, що також є важливою складовою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

3.1. Проектування системи економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору

Економічний аналіз варто визначати як певним чином упорядковану систему методів, прийомів та засобів, які передбачають виявлення та оцінку причинно-наслідкових взаємозв'язків між різними показниками роботи установи державного сектору, формуванням ресурсів та результатів роботи установи державного сектору.

Метою економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з їх використання.

Організаційно-інформаційна модель аналізу необоротних активів установ державного сектору складається з п'яти взаємопов'язаних блоків (рис. 3.1).

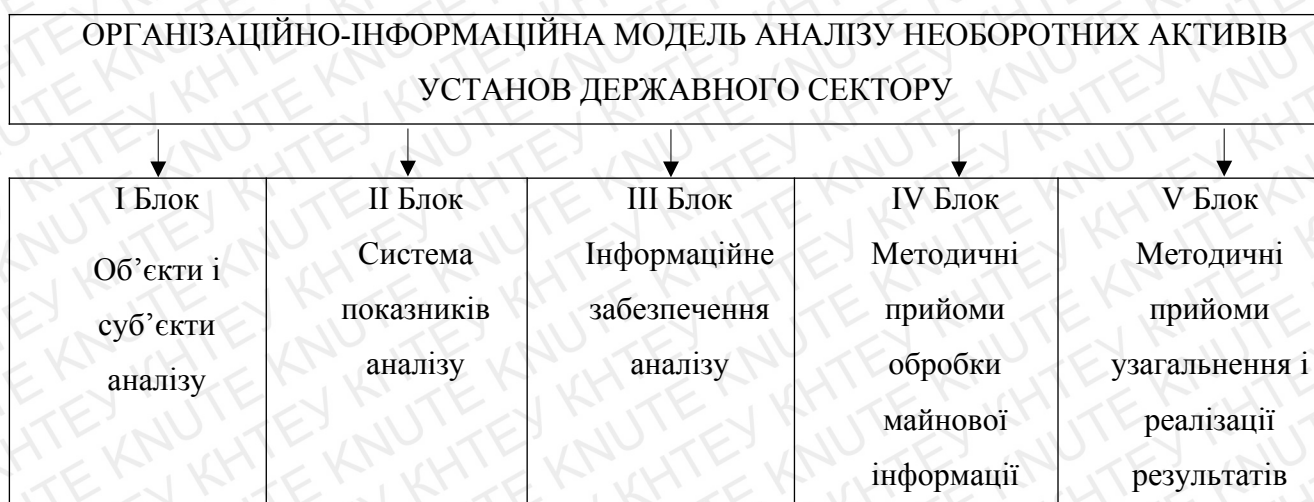


Рис. 3.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу необоротних активів
установ державного сектору

Об'єктом аналізу необоротних активів установ державного сектору є показники звітності, що відображають стан та рух складових необоротних активів.

Суб'єктами необоротних активів установ державного сектору є наступні:

- керівництво установи державного сектору;
- контролюючі органи;
- консалтингові компанії;
- незалежні аналітики.

Перелік інформаційного забезпечення для аналізу необоротних активів установ державного сектору наведено у (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Перелік звітних форм, що містять дані для аналізу необоротних активів установ державного сектору

Назва показника	Звітна форма
Дані про вартісний склад необоротних активів	- Форми фінансової звітності
	- Оборотно-сальдові відомості по рахунках 10, 11, 12, 13, 14
Структура та склад формування необоротних активів	- Форми фінансової звітності
	- Оборотно-сальдові відомості по рахунках 10, 11, 12, 13, 14

Аналіз необоротних активів установ державного сектору передбачає формування відповідної методологічної та інформативної бази дослідження. Оцінка результативності формування необоротних активів установ державного сектору проводиться насамперед для обґрунтування їх потреби у прирості на майбутній період.

Джерелами інформації при аналізі необоротних активів установ державного сектору виступають документи бухгалтерії. Вихідними даними для аналізу необоротних активів установ державного сектору є показники фінансової звітності, інформація по відповідним рахункам бухгалтерського обліку необоротних активів (оборотно-сальдові відомості), матеріали спостережень, вибірових обстежень, інвентаризацій та інше. Також

додатковими джерелами інформації є кошториси фінансування бюджетних установ, бюджетні програми розвитку бюджетних установ.

Розглянемо основні методичні прийоми аналізу та обробки інформації стосовно аналізу необоротних активів установ державного сектору.

1. Показники обсягу та структури необоротних активів установ державного сектору.

До показників обсягу необоротних активів належать абсолютні величини їх первісної вартості, зносу, залишкової вартості. Обсяг необоротних активів завжди розподіляється з їх певними видами. Цей розподіл також дозволяє визначити відсоткову структуру окремих частин (складових) основних засобів у загальній їх вартості.

2. Коефіцієнт участі необоротних активів в загальній сумі активів установи державного сектору [14]:

K_y – коефіцієнт участі необоротних активів в зазначеній сумі активів установи державного сектору.

$$K_y = \frac{\overline{HA}}{A}, \quad (1.1)$$

Де, \overline{HA} – середня вартість необоротних активів у періоді.

A – середня вартість активів у періоді.

Визначений коефіцієнт розраховується в динаміці. Якщо при порівнянні зазначення цього коефіцієнта збільшується, то це позитивно характеризує роботу установи державного сектору, якщо навпаки – негативно.

3. Коефіцієнт зносу необоротних активів [14]:

$$K_z = \frac{Z_k}{\overline{HA}}, \quad (1.2)$$

Де, K_z – коефіцієнт зносу необоротних активів на кінець аналізованого періоду.

Z_k – сума нарахованого зносу.

\overline{HA} – середня вартість необоротних активів в періоді.

Даний коефіцієнт характеризує рівень фізичного зносу необоротних активів. Цей показник розраховується в динаміці. Збільшення коефіцієнту зносу звітного періоду у порівнянні з минулим періодом свідчить про поступове зниження рівня придатності необоротних активів. Але це твердження не завжди може бути справедливим, оскільки вартісний знос може значно відрізнятись від реального фізичного зносу об'єкта необоротних активів.

4. Коефіцієнт придатності необоротних активів [14]:

$$K_n = \frac{HA_z}{HA_n} \quad (1.3)$$

Де, K_n – коефіцієнт придатності необоротних активів.

HA_z – залишкова вартість необоротних активів на початок періоду.

HA_n – первісна вартість необоротних активів на кінець періоду.

Зростання цього показника в динаміці позитивно свідчить про збільшення первісної вартості необоротних активів відносно суми нарахованого зносу. Аналогічно до попереднього показника, рівень вартісного та реального фізичного зносу можуть відрізнятись, тому даний коефіцієнт несе лише інформацію про рівень фінансової амортизації необоротних активів.

5. Доходовіддача необоротних активів [14]:

$$ДВ_{на} = \frac{НД}{\overline{HA}} \quad (1.4)$$

Де, $ДВ_{на}$ – доходовіддача (або продуктивність використання необоротних активів);

$НД$ – обсяг надходжень до загального та спеціального фонду установи державного сектору за період;

\overline{HA} – середня вартість необоротних активів установи державного сектору у періоді.

Показник фондівдачі характеризує обсяг надходжень установи державного сектору, що може бути сформований 1 грн. необоротних активів.

6. Ресурсомісткість формування необоротних активів [14]:

$$P_M = \frac{1}{ДВна} , \quad (1.5)$$

Де, ДВна – доходвіддача необоротних активів;

Показник ресурсомісткості є оберненим до показника доходвіддачі і показує, скільки грн необоротних активів припадає на 1 грн до загального та спеціального фонду установи державного сектору за період.

7. Для оцінки процесу оновлення активної частини необоротних активів використовують коефіцієнти оновлення і вибуття, проводять аналіз вікового і якісного складу устаткування. Коефіцієнт оновлення ($K_{он}$) розраховується як відношення вартості введених в дію протягом року активної частини необоротних активів до сумарної первісної їх вартості на кінець року:

$$K_{он} = \frac{ВВ}{ПВк} , \quad (1.6)$$

Де, $K_{он}$ – коефіцієнт оновлення;

ВВ - вартості введеної в дію протягом року активної частини необоротних активів;

ПВк – первісної вартість необоротних активів на кінець року.

8. Коефіцієнт вибуття ($K_{виб}$) визначають шляхом ділення вартості необоротних активів, які вибувають протягом року, до сумарної їх первісної вартості на початок року:

$$K_{виб} = \frac{ВБ}{ПВп} , \quad (1.7)$$

Де, $K_{виб}$ – коефіцієнт вибуття;

ВБ - вартість необоротних активів, що вибули;

ПВп – первісної вартість необоротних активів на початок року.

Порівняння величини коефіцієнтів оновлення і вибуття необоротних активів дає змогу відслідковувати тенденцію в нагромадженні активної частини необоротних активів і темпи заміни морально застарілих засобів.

В даному пункті ми маємо проаналізувати динаміку загального обсягу необоротних активів, провести його порівняльну характеристику з динамікою обсягів оборотних активів та виручки від реалізації, проаналізувати обсяги

знос, а також визначити показник якості та стану необоротних активів установи державного сектору.

Виходячи з даних таблиці 3.2. слід зазначити, що загальний обсяг необоротних активів НУДПСУ протягом 2012-2016 років зростав.

Таблиця 3.2

**Динаміка загального обсягу необоротних активів НУДПСУ за період
31.12.2015-31.12.2017 роки**

Дата	Обсяг необоротних активів, тис.грн.	Абсолютний приріст необоротних активів, тис.грн		Темп приросту необоротних активів, %	
		Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
31.12.2015	518246	-	-	-	-
31.12.2016	517114	-1132	-1132	-0,218	-0,218
31.12.2017	515165	-1949	-3081	-0,377	-0,595

*розраховано за даними Додатку В

На 31.12.2016р. спостерігалось скорочення загального обсягу необоротних активів на 1132 тис. грн. або на 0,218 %, на 31.12.2017 р. обсяг необоротних активів склав 515165 тис. грн., тобто спостерігалось зниження обсягу необоротних активів на 1949 тис. грн. або на 0,595 % порівняно зі значенням цього показника на 31.12.2015 р. Можна сказати, що спостерігається тенденція до зниження загального обсягу необоротних активів НУДПСУ – за три роки спостерігалось зростання на 0,377 %.

А тепер порівняємо динаміку обсягу необоротних активів з динамікою загального обсягу активів (табл. 3.3). Як свідчать дані табл. 3.3 протягом періоду 31.12.2015-31.12.2017 рр. динаміка необоротних активів та загального обсягу активів характеризувалася неоднозначними тенденціями.

Так, протягом 2015-2017 року динаміка обсягу необоротних активів та загального обсягу активів істотно не відрізнялося між собою. Зміна необоротних активів та активів у 2015-2016 р. складала відповідно -1132 тис.грн та -6301 тис.грн., а у 2016-2017 рр. – відповідно на -1949 тис.грн та -3489 тис.грн.

Таблиця 3.3

Співставлення динаміки обсягу необоротних активів та загального обсягу активів НУДПСУ за період 31.12.2015-31.12.2017 роки

Дата	Обсяг необоротних активів, тис.грн.	Загальна сума активів, тис.грн	Приріст необоротних активів, тис.грн		Приріст всіх активів, тис.грн	
			Ланцюговий	Базисний	Ланцюговий	Базисний
31.12.2015	518246	582151	-	-	-	-
31.12.2016	517114	575850	-1132	-1132	-6301	-6301
31.12.2017	515165	572361	-1949	-3081	-3489	-9790

*розраховано за даними Додатку В

Структуру необоротних активів досліджуваної установи державного сектору скористаємося даними (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Динаміка складу та структури необоротних активів за основними видами на НУДПСУ за 2015-2017 роки

Склад необоротних активів за їх видами	Станом на кінець року:			Абсолютний приріст, тис.грн		Темп приросту, %	
	2015	2016	2017	2015-2016	2016-2017	2015-2016	2016-2017
Обсяг, тис.грн							
Будівлі та споруди	487669	488673	490437	1003	1764	0,21	0,36
Обладнання	16688	16289	14425	-398	-1864	-2,39	-11,45
Прилади, інвентар	5701	5792	6182	91	390	1,60	6,74
Інші	8188	6361	4121	-1828	-2239	-22,32	-35,20
Всього необоротних активів	518246	517114	515165	-1132	-1949	-0,22	-0,38
Питома вага, %							
Будівлі та споруди	94,1	94,5	95,2	0,4	0,7	-	-
Обладнання	3,22	3,15	2,8	-0,07	-0,35	-	-
Прилади, інвентар	1,1	1,12	1,2	0,02	0,08	-	-
<i>продовження табл. 3.4</i>							
Інші	1,6	1,23	0,8	-0,35	-0,43	-	-
Всього необоротних активів	100	100	100	-	-	-	-

*розраховано за даними Додатку В

У структурі необоротних активів (табл. 3.4) слід виділити будівлі та споруди, які займали у 2016 році відповідно 94,5% від загального обсягу необоротних активів, а у 2017 році – 95,2%. Така структура необоротних активів зумовлена специфікою діяльності установи державного сектору – НУДПСУ, яка спеціалізується на наданні освітніх послуг.

Таким чином, споруди та будівлі досліджуваної установи державного сектору складають основну частину його майнового потенціалу.

Оцінка стану та результативності формування використання необоротних активів установи державного сектору здійснюється з метою виявлення основних тенденцій їх розвитку та передумов їх планування.. Перейдемо до аналізу стану необоротних активів установи державного сектору (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Динаміка стану необоротних активів установи державного сектору
НУДПСУ за 2015-2017 роки**

Показник	2015 рік		2016 рік		2017 рік	
	на початок к періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду
Коефіцієнт зносу необоротних активів,%	0,316	0,34	0,34	0,554	0,554	0,576
Коефіцієнт придатності необоротних активів	0,684	0,66	0,66	0,446	0,446	0,424
Коефіцієнт вибуття	0,28	0,31	0,3	0,51	0,49	0,53
Коефіцієнт оновлення	0,16	0,18	0,33	0,24	0,44	0,18

*розраховано за даними Додатку В

Основним фактором, що впливав на зміну обсягів необоротних активів на НУДПСУ за 2015 – 2017 роки було те, що на в державній установі НУДПСУ почали реалізовувати основні засоби – переважно земельні ділянки та споруди, що впливало на структуру активів.

Проаналізуємо показники доходівдачі та ресурсомісткості необоротних активів (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Динаміка показників доходівдачі та ресурсомісткості НУДПСУ за 2015-2017 роки

Статті	Роки			Абсолютний приріст, пунктів		Темп приросту, %	
	2015	2016	2017	2015-2016	2016-2017	2015-2016	2016-2017
Доходівдача	0,015	0,012	0,013	-0,002	0,001	-14,83	8,42
Ресурсомісткість	68,8	80,7	74,5	11,978	-6,274	17,42	-7,77

*розраховано за даними Додатку В

Як свідчать дані табл. 3.6, в цілому показник доходівдачі досліджуваної установи державного сектору у 2015-2016 рр. мав тенденцію до зниження, що було обумовлено зниженням обсягу надходжень НУДПСУ. У 2016-2017 рр. доходівдача зросла на 0,001 або на 8,42%.

Отже, в даному параграфі було розглянуто основні напрямки проектування системи економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору. Метою економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з їх використання. Протягом 2015-2017 року динаміка обсягу необоротних активів та загального обсягу активів істотно не відрізнялося між собою. Зміна необоротних активів та активів у 2015-2016 р. складала відповідно -1132 тис.грн та -6301 тис.грн., а у 2016-2017 рр. – відповідно на -1949 тис.грн та -3489 тис.грн. У структурі необоротних активів слід виділити будівлі та споруди, які займали у 2016 році відповідно 94,5% від загального обсягу необоротних активів, а у 2017 році – 95,2%. Така структура необоротних активів зумовлена специфікою діяльності установи державного сектору – НУДПСУ, яка спеціалізується на наданні освітніх послуг. Показник доходівдачі досліджуваної установи державного сектору у 2015-2016 рр. мав

тенденцію до зниження, що було обумовлено зниженням обсягу надходжень НУДПСУ. У 2016-2017 рр. доходівіддача зросла на 0,001 або на 8,42%.

3.2. Контроль в системі управління необоротними активами установ державного сектору

Організація процедур контролю необоротних активів повинна відповідати деяким вимогам і складатися з визначених етапів. Умовно можна виділити три етапи:

- планування;
- збір інформації;
- завершення контрольних процедур та формування висновків.

Програма контролю операцій з необоротними активами включає такий перелік питань, які необхідно перевірити, і процедур (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Програма контролю необоротних активів НУДПСУ

№ п/п	Перелік питань	Процедури
1.	Чи назначені матеріально-відповідальні особи за збереження необоротних активів?	перевірка документів
2.	Чи укладені договори про матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за збереження необоротних активів?	перевірка документів
3.	Оснащені чи ні приміщення пожежно-охоронною сигналізацією?	перевірка документів, усне опитування персоналу
4.	Чи організований порядок вивозу матеріальних засобів з території організації?	перевірка документів, усне опитування персоналу
5.	Чи проводилася інвентаризація необоротних активів, як оформлені її результати?	перевірка документів
6.	Правильність віднесення предметів до необоротних активів	перевірка документів
7.	Правильність нарахування амортизації по основним засобам, в тому числі прискореної	перевірка документів та арифметичні розрахунки
<i>продовження табл. 3.7</i>		
8.	Правильність проведення переоцінки необоротних активів і оформлення її результатів	перевірка документів
9.	Правильність розділення необоротних активів по призначенню (виробничі, невиробничі)	перевірка документів, усне опитування персоналу, інвентаризація

10.	Правильність оцінки необоротних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
11.	Правильність оформлення первинних документів, по надходженню та вибутті необоротних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
12.	Правильність нарахування ПДВ при безкоштовній передачі необоротних активів	перевірка документів
13.	Правильність нарахування податку на прибуток при реалізації необоротних активів	перевірка документів
14.	Чи застосовується індекс інфляції для цілей оподаткування прибутку при реалізації необоротних активів, правильність його застосування?	перевірка документів
15.	Правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних з орендою необоротних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
16.	Правильність відображення в обліку лізингових операцій	перевірка документів і дотримання правил обліку
17.	Правильність відображення в обліку витрат на ремонт необоротних активів	перевірка документів і дотримання правил обліку
18.	Правильність кореспонденції рахунків з обліку необоротних активів	Відсліджування
19.	Відповідність записів аналітичного та синтетичного обліку записам в формах бухгалтерської звітності по рахунку 10 "Основні засоби"	Відсліджування

Методика проведення контролю необоротних активів включає наступні етапи перевірки.

I. Перевірка руху необоротних активів

1.1. Надходження необоротних активів — перевіряється правильність відображення в обліку надходження необоротних активів; правильність бухгалтерського обліку оприбуткування їх незалежно від форми власності установи державного сектору.

Контролеру необхідно перевірити чи створена комісія приймання необоротних активів та оформлення її результатів, як оформлені договори купівлі-продажу необоротних активів, протоколи договірних цін, правильність вказання первинної вартості в актах приймання-передачі необоротних активів. Важливою умовою збереження необоротних активів є проведення їх інвентаризації, тому в процесі контролю необхідно перевірити повноту та своєчасність її проведення, і правильність відображення результатів. Це потрібно, щоб переконатися наскільки можна довіряти результатам інвентаризації та зменшити контролерський ризик. Контролер має перевірити чи правильно виділено ПДВ при придбанні необоротних активів. Контролеру

також необхідно зосередити увагу на порядку формування первісної вартості окремих об'єктів необоротних активів у випадках, коли в документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість не кожного об'єкта окремо, а кількох об'єктів разом. Первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання.

1.2. Вибуття необоротних активів — перевірка дозволу та порядку ліквідації необоротних активів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання необоротних активів тощо незалежно від форми власності установи державного сектору.

При перевірці ліквідації необоротних активів у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію необоротних активів. Слід перевірити чи затверджений відповідний акт керівником установи державного сектору, та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

II. Перевірка нарахування зносу(амортизації) на основні засоби — перевіряється застосування підприємством норм зносу необоротних активів відповідно до чинного законодавства; порядку нарахування підприємством зносу(амортизації) необоротних активів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу необоротних активів залежно від форм власності.

III. Перевірка проведення індексації необоротних активів — перевіряється наявність проведення індексації балансової вартості необоротних активів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації необоротних активів; порядку відображення в обліку результатів індексації необоротних активів.

Необхідно перевірити відображення у відповідних підтверджуючих документах результати переоцінки (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також в інвентарних картках обліку необоротних активів.

IV. Перевірка порядку відображення ремонту необоротних активів — перевірка правильності відображення в обліку витрат на ремонт необоротних активів. Контролеру необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта необоротних активів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат. При цьому слід пам'ятати про документальне оформлення: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

V. Перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку необоротних активів.

На останньому етапі контролю необоротних активів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку необоротних активів з даними, актів приймання-передачі необоротних активів, акти ліквідації, дозволи на реалізацію, журналу-ордеру № 13, Головної книги та фінансової звітності установи державного сектору, балансу-форми № 1.

При перевірці контролер орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників. До типових помилок і відхилень належать:

- 1) аналітичний облік необоротних активів не ведеться в інвентарних картках (ОЗ-6);
- 2) матеріальна відповідальність організується тільки стосовно власних необоротних активів;
- 3) оприбуткування необоротних активів не по ціні їх придбання;
- 4) невідповідність інформації про наявність необоротних активів по даним Головної книги інформації про їх залишки по даним ОЗ-6, що нерідко веде до неправильного нарахування амортизації;

- 5) до складу первісної вартості включені витрати по оплаті процентів за кредит;
- 6) при купівлі необоротних активів у фізичних осіб не завжди стягується податок;
- 7) нарахування зносу необоротних активів відбувається один раз в квартал;
- 8) підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти з закінченим строком експлуатації;
- 9) неправомірне прискорене нарахування зносу необоротних активів;
- 10) при передачі необоротних активів як внесок до статутного капіталу іншого установи державного сектору сума перевищення їх договірної вартості над балансовою нерідко включається до складу витрат майбутніх періодів, а по мірі нарахування дивідендів приєднується до балансового прибутку.

Найперше, що підлягає перевірці при контролі необоротних активів — це облікова політика установи державного сектору. Тому що, перед тим як перевіряти, яким чином здійснюється облік треба перевірити, як цей облік в установі державного сектору організований. В обліковій політиці у відповідності з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» повинно бути вказано методи оцінки необоротних активів, їх класифікація в установі державного сектору, методи амортизації, ознаки включення об'єктів до складу необоротних активів та інше [5, с.13]. Контролер повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам у відношенні необоротних активів. Контролер перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи установи державного сектору.

Контроль руху необоротних активів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) проводиться з метою встановлення законності, правильності та своєчасності оформлення їх у процесі господарської діяльності установи державного сектору [16, с. 91]. На основі актів приймання-передачі

необоротних активів встановлюється джерело їх надходження: як внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання від юридичних і фізичних осіб, придбання за плату чи на бартерній основі, в результаті капітальних інвестицій, на умовах оперативної або фінансової оренди, в результаті виявлення об'єктів, що не значилися у бухгалтерському обліку, закладання багаторічних насаджень.

Контролеру слід ознайомитися з обліковою політикою установи державного сектору щодо обліку необоротних активів, нарахування амортизації, дотримання порядку обліку витрат на ремонт необоротних активів. Перевірка первинного обліку необоротних активів зводиться до встановлення контролером дотримання підприємством затверджених Наказом Держкомстату України типових форм первинних документів. За всіх випадків надходження необоротних активів на підприємство має бути складений Акт приймання-передачі необоротних активів (внутрішнього переміщення):

- для необоротних активів, що надійшли (ф. № 03-1);
- при оприбуткуванні після капітального ремонту, реконструкції, модернізації (ф. № 03-2);

Результати перевірки достовірності списання необоротних активів відображуються у накопичувальній відомості систематизації виявлених фактів порушень діючого порядку списання необоротних активів. Така відомість має бути підписана контролером, керівником і головним бухгалтером установи державного сектору, яке перевіряється. На закінчення контролерської перевірки руху необоротних активів, контролер встановлює достовірність даних синтетичного та аналітичного обліку. З цією метою проводить перевірку організації аналітичного обліку необоротних активів, яку починають із встановлення матеріально відповідальних осіб і наявності укладених з ними договорів про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Якщо такі договори відсутні, контролеру слід рекомендувати підприємству їх укласти. Для підтвердження відповідності даних аналітичного обліку синтетичному необхідно, щоб оборот у Журналі-ордері № 13 відповідав підсумкам руху

необоротних активів в інвентарних картках, а залишки необоротних активів за даними Журналу-ордера № 13 збігалися із залишками на синтетичному рахунку 10 «Основні засоби» в Головній книзі.

Контроль амортизації необоротних активів, інших матеріальних і нематеріальних необоротних активів проводиться за бухгалтерським і податковим обліком, що обумовлено відмінностями у відображенні цих операцій [12, с.14]. Мета контролю амортизації необоротних активів за бухгалтерським обліком - встановити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» щодо нарахування та відображення в обліку амортизації необоротних активів.

Надходження, внутрішнє переміщення, списання, ліквідація, реалізація та інші операції з необоротними активами на НУДПСУ оформляють відповідними первинними документами (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Типові форми первинної облікової документації для контролю необоротних активів, що використовується в установі державного сектору НУДПСУ

№	Назва форми	Призначення
1	ОЗ-3 "Акт на списання необоротних активів"	Застосовується для оформлення вибуття необоротних активів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні.
2	ОЗ-4 "Акт на списання автотранспортних засобів"	Застосовується для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації.
3	ОЗ-5 "Акт N про установку, пуск та демонтаж будівельної машини"	Застосовується в будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі.

продовження табл. 3.8

4	ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку необоротних активів"	Застосовується для обліку всіх видів необоротних активів, а також для групового обліку однотипних об'єктів необоротних активів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці, та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів. У випадку групового обліку картка заповнюється шляхом позиційних записів окремих об'єктів необоротних активів.
5	ОЗ-7 "Опис"	Застосовується для реєстрації інвентарних карток обліку

	інвентарних карток по обліку необоротних активів"	необоротних активів. Опис складається в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) необоротних активів.
6	ОЗ-8 "Картка обліку руху необоротних активів"	Застосовується для обліку руху необоротних активів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації.
7	ОЗ-9"Інвентарний список необоротних активів"	Застосовується для пооб'єктного обліку необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально відповідальних особах.

Перевірка на практиці порядку заповнення цих документів свідчить, що в основному в господарствах його дотримуються, але допускається запізнення у часі.

Отже, при перевірці операцій з обліку необоротних активів контролерам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку необоротних активів звертається увага на наступні основні питання:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття необоротних активів
- правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку
- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини необоротних активів на фінансові результати установи державного сектору
- правильність і своєчасність нарахування орендної плати за основні засоби і віднесення на собівартість продукції
- правильність віднесення до необоротних активів тих, що знаходяться на балансі установи державного сектору
- правомірність списання витрат на проведення ремонту необоротних активів
- своєчасність і правильність проведення інвентаризації і відображення результатів на рахунках

- достовірність індексації вартості необоротних активів і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку
- правомірність реалізації необоротних активів, а також їх оцінка при реалізації як підприємством, так і приватною особою.

Щоб реалізувати всі ці задачі необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку; в'яснити чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку; проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух необоротних активів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, за результатами проведеного дослідження можемо сформулювати наступні висновки і пропозиції:

Фінансове забезпечення установ державного сектору економіки може бути визначено як певний обсяг асигнування з бюджетів різних рівнів (державних чи місцевих) на умовах безповоротності, задля підтримання функціонування установ державного сектору.

За результатами дослідження у першому розділі можна зробити висновок, що необоротні активи є одні з найважливіших видів активів у забезпеченні установ державного сектору. Адже, діяльність установи державного сектору не може тривати без використання необоротних активів, вони є своєрідним фундаментом кожного господарюючого суб'єкта. Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі дозволить правильно здійснювати порядок обліку нематеріальних активів в установ державного секторуах. Розглянуто особливості фінансового забезпечення необоротних активів за рахунок в частині їх надходження та амортизації. З метою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів пропонується використовувати сучасні методи та системи автоматизації їх обліку в установах державного сектору.

У другому розділі проведено аналіз діяльності та основних фінансово-економічних показників установи державного сектору НУДПСУ. Основною метою діяльності НУДПСУ є створення навчально- методичних, науково-дослідних, виховних, організаційних, матеріальних та інших умов, необхідних для здобуття громадянами вищої освіти, забезпечення потреб суспільства і держави у висококваліфікованих фахівцях. Надходження та видатки бюджетної установи були повністю тотожними величинами, оскільки діяльність закладу здійснюється відповідно до затвердженого належним чином кошторису. Надходження установи склалися виключно з надходжень до загального фонду. Динаміка видатків повністю повторювала динаміку надходжень.

Видатки установи складаються виключно з видатків загального фонду в статті «Дослідження і розробки, видатки державного (регіонального) значення». Обсяг активів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн. Обсяг пасивів бюджетної установи за 2017 рік зменшився на 3489 тис.грн, у тому числі обсяг власного капіталу зменшився на 1007 тис.грн. або на -0,2%, обсяг зобов'язань знизився на 2482 тис.грн. або на 52,5%. У загальній структурі пасивів установи переважає частка власного капіталу, на яку припадало 98,1% на початок 2016 року, 99,2% - на початок 2017 року та 99,6% на початок 2018 року. На зобов'язання припадало відповідно приблизно 1%.

Впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі дозволить правильно здійснювати порядок обліку нематеріальних активів в бюджетних установах. Розглянуто особливості фінансового забезпечення необоротних активів за рахунок в частині їх надходження та амортизації. З метою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів пропонується використовувати сучасні методи та системи автоматизації їх обліку в установах державного сектору. Також запропоновано основні напрямки удосконалення організації обліку в установах державного сектору, що також є важливою складовою удосконалення фінансового забезпечення необоротних активів.

У третьому розділі було розглянуто основні напрямки проектування системи економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору. Метою економічного аналізу необоротних активів установ державного сектору є повне і своєчасне відображення фінансово-господарських операцій з їх використання. Протягом 2015-2017 року динаміка обсягу необоротних активів та загального обсягу активів істотно не відрізнялося між собою. Зміна необоротних активів та активів у 2015-2016 р. складала відповідно -1132 тис.грн та -6301 тис.грн., а у 2016-2017 рр. – відповідно на -1949 тис.грн та -3489 тис.грн. У структурі необоротних активів слід виділити будівлі та споруди, які займали у 2016 році відповідно 94,5% від загального обсягу необоротних активів, а у 2017 році – 95,2%. Така структура необоротних

активів зумовлена специфікою діяльності установи державного сектору – НУДПСУ, яка спеціалізується на наданні освітніх послуг. Показник доходівіддачі досліджуваної установи державного сектору у 2015-2016 рр. мав тенденцію до зниження, що було обумовлено зниженням обсягу надходжень НУДПСУ. У 2016-2017 рр. доходівіддача зросла на 0,001 або на 8,42%.

Реалізація системи контролю необоротних активів в установах державного сектору полягає у процедурах визначення правильності організації обліку необоротних активів. Контроль необоротних активів установ державного сектору ставить за мету в'яснити чи всі необоротні активи закріплені за матеріально відповідальними особами; чи вірно та своєчасно проведена інвентаризація, які її результати і чи відображені вони в обліку; виявлення достовірності облікових даних про наявність і рух необоротних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анастасова К. А. Механізм фінансового забезпечення розвитку аграрних підприємств / К. А. Анастасова // Молодий вчений, 2017. - №7. – С. 3-5
2. Базилевич В.Д. Посилення ролі фінансів у трансформаційній економіці / В.Д. Базилевич // Фінанси України. - 2012. - № 5. - С. 5-10.
3. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-1 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Василик О.Д. Теорія фінансів : [підручник] / О.Д. Василик ; КНУ ім. Т.Г. Шевченка ; 4-те вид., доп. - К. : Ніос, 2003. - 416 с.
5. Дяченко К.С. Особливості функціонування бюджетних установ у системі державних фінансів / К.С. Дяченко // Економіка і суспільство, 2016. - №7. – С. 439-752
6. Канєва Т. В. Економічна сутність фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ / Т. В. Канєва, А. К. Думікян // Економічний вісник університету. - 2016. - Вип. 31(1). - С. 235-241./ Канєва Т.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : Навч.посібник / Т. В. Канєва. — К. : Книга, 2004. –180 с.
7. Коритник Л. Необоротні активи бюджетних установ: обліковий аспект управління / Л. Коритник // Економічний вісник університету, 2015. - № 31/1. – С. 236-240
8. Коритник Л. Особливості обліку у бюджетних установах / Л. Коритник // Бухгалтерський облік і аудит, 2016. - № 2. - С. 14-19.
9. Крута Л. Новий бухоблік основних засобів та інших необоротних активів: розбираємо типові ситуації / Л. Крута // Бухгалтерія: бюджет, 2017. - № 10 (158). - С. 14-19.
10. Ларікова Т. Бібліографічний опис для цитування: Ларікова Т. В. Особливості обліку та автоматизації необоротних активів в державному секторі

/ Т. В. Ларікова // Причорноморські економічні студії. - 2016. - Вип. 11. - С. 225-229

11. Левицька С.О. Фінансові результати діяльності одержувачів бюджетних коштів: економічна сутність, вітчизняна та міжнародна практика / С.О. Левицька // Економічний аналіз. - 2008. - Вип. 2 (18). - С. 361-369.

12. Лютий І.О. Новітні тенденції розвитку фінансової системи держави / І.О. Лютий // Фінанси України. - 2015. - № 5. - С. 24-30.

13. Матвеева В. Основні засоби: опануємо новий план рахунків / В. Матвеева // Бюджетна бухгалтерія, 2017. - № 7. - [Електронний ресурс] - режим доступу: <https://i.factor.ua>

14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 р. № 11 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua>.

15. Наказ Мінфіну «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 25.11.2014 р. № 1163 / [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1603-14>.

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202 / [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10/paran18#n18>.

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку державного сектора 121 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 12 жовт. 2010 р. № 1202 [Електронний ресурс]. - режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

18. Овчарова Н.В. Проблеми та перспективи фінансового забезпечення бюджетних установ / Н.В. Овчарова // Актуальні проблеми економіки. - 2010. - № 7. - С. 230-237.

19. Олініченко І.В. Облік необоротних активів в бюджетних установах / І.В. Олініченко // Науковий вісник Херсонського державного університету, 2015. - №11. – С. 141-144
20. Плаксієнко В. Я. Надходження та оприбуткування основних засобів у світлі імплементації міжнародних стандартів обліку у державному секторі / В. Я. Плаксієнко, Ю. О. Романченко // Актуальні проблеми інноваційної економіки. - 2017. - № 2. - С. 78-82.
21. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Мінфіну від 26.06.2013 р. № 611 / [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page>.
22. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 31 груд. 2013 р. № 1203 [Електронний ресурс]. - режим доступу: <https://buhgalter.com.ua>.
23. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-1 / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
24. Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затверджене наказом Мінфіну від 26.06.2013 р. № 611 / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13/page>.
25. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-111 (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
26. Савчук Н.В. Проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери України та шляхи їх вирішення / Н.В. Савчук // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - № 1. - С. 381-384.
27. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація / С.В. Свірко. - К. : КНЕУ, 2013. - 243 с.
28. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С.В. Свірко // Формування ринкової економіки. - 2010. - № 23. - С. 470-486.

29. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджену наказом МФУ від 29 груд. 2015 р. № 1219 [Електронний ресурс]. - режим доступу: <https://buhgalter.com.ua>.

30. Ткачук Н.М. Фінансування бюджетних установ: теоретична сутність, форми і методи / Н.М. Ткачук // Наука й економіка. - 2015. - № 2. - С. 99-106.

31. Федів РЄ. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ / РЄ. Федів // Збірник наукових праць ЧДТУ. - Вип. 21. - С. 112-116.

32. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : [монографія] / В. Федосов, В. Опарін, С. Львовичкін ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. - К. : КНЕУ, 2012. - 387 с.

33. Фінансова система України : [навч. посіб.] / М.І. Карлін. - К. : Знання, 2014. - 324 с.

34. Фрич РМ. Ознаки бюджетних установ як суб'єктів фінансового права / РМ. Фрич // Держава та регіони. Серія «Право та державне управління». - 2012. - № 2. - С. 115-119.

35. Чугунов І.Я. Розвиток програмно-цільового методу планування бюджету / І.Я. Чугунов, І.В. Запаріна // Фінанси України. – 2008. – № 5. – С. 3–14.

36. Чугунов І. Я. Основні напрями подальшого розвитку програмно-цільового методу планування бюджету / І. Я. Чугунов, І. Ф. Книщенко // Наукові праці НДФІ. - 2009. - Вип. 4. - С. 3-11. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2009_4_2

37. Черкашина Т. В. Облікова політика в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до Міжнародних стандартів / Т. В. Черкашина // Інформаційне забезпечення управління підприємством в умовах сталого розвитку: монографія / за ред. д.е.н., професора Лоханової Н.О. – Херсон: Грінь Д.С., 2016. – С. 20-32.

38. Шевченко С.О. Сучасний стан обліку необоротних активів в державному секторі / С.О. Шевченко //Глобальні та національні проблеми економіки, 2015.- №3. – С. 229-236
39. Шевчук В.О. Державні фінанси зарубіжних країн / В.О. Шевчук // Фінанси України. - 2015. - № 2. - С. 3-13.
40. Шеленко Д. І., та ін. Нормативний облік необоротних активів в бюджетних установах / Д.І. Шеленко, Л.С. Сас, С.І. Баланюк // Вісник Прикарпатського університету. Економіка, 2015. - №11. – С. 18-23
41. Шитко О.П. Фінансова система: підходи до визначення та кількісної оцінки / О.П. Шитко // Актуальні проблеми економіки. - 2013. - № 4. - С. 66-75.
42. Шокіна Ю.О. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Ю.О. Шокіна // Управління розвитком. - 2012. - № 3. - С. 120-124.
43. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ: навч. посіб. / Є. Ю.Шара. – К.: ЦУЛ,2014.– 360 с.
44. Штимер Л. До питання фінансового аналізу діяльності установ державного сектору економіки / Л. Штимер // Економічний форум. – 2016. – № 2. – С. 329–338.
45. Юрій С.І. Бюджетна система. Вишкіл студії: Навч. посіб. / Юрій С.І., Кириленко О.П. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – 424 с.
46. Яришко О. В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О. В. Яришко, Є. Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1 (3). – С. 174-180. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. - С. 175-177

