

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)
“ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)

на тему: «Облік, аналіз та контроль необоротних активів у бюджетних
установах (на прикладі комунального закладу «Одеська спеціальна школа
№88 Одеської обласної ради)»»
(назва теми)

Виконавець:

студентка ЦЗВФН
Лавасова Дар'я Олегівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професорка
(науковий ступінь, вчене звання)
Артюх Оксана Валентинівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

ОДЕСА 2024

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ І. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ.....	6
1.1. Сутність, класифікація та оцінка необоротних активів.....	6
1.2. Облікова політика у бюджетних установах: основні вимоги до обліку необоротних активів.....	16
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ.....	22
2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика комунального закладу «Одеська спеціальна школа №88 Одеської обласної ради».....	22
2.2. Документальне забезпечення обліку операцій з необоротними активами.....	27
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ.....	45
3.1. Аналіз стану необоротних активів у бюджетних установах	45
3.2. Інвентаризація необоротних активів як дієвий спосіб контролю у бюджетних установах: проблемні аспекти та шляхи їх вирішення.....	54
ВИСНОВКИ.....	62
Список використаних джерел	64
Додатки.....	69

ВСТУП

Бюджетні установи відіграють величезну роль у фінансовій системі країни. Вони створені органами державної влади чи органами місцевого самоврядування для виконання певних функцій некомерційного характеру, та, як правило, фінансуються з державного, місцевого бюджетів або із позабюджетних фондів на основі кошторису доходів і витрат.

Бюджетна установа, яка фінансується з місцевого бюджету, має на правах оперативного управління комунальну власність, повністю підпорядковуються місцевій раді, відноситься до комунальних організацій.

Бюджетні установи, як частина бюджетної системи України, завжди є неприбутковими, оскільки не мають на меті одержання прибутку від результатів статутної діяльності.

У структурі єдиного народногосподарського комплексу країни бюджетні установи мають важливе значення, здійснюючи в загальнодержавних інтересах роботи чи послуги у галузі освіти, медицини, культури, науки, спорту тощо. За даними Державної служби статистики України кількість бюджетних установ протягом останніх трьох років (2021 – 2023 рр.) складає приблизно 10 % у загальному обсязі зареєстрованих юридичних осіб [1].

Актуальність теми. Для виконання функцій бюджетні установи мають бути забезпечені у достатньому обсязі необоротними активами. Якісне, повне та своєчасне інформаційне забезпечення операцій з необоротними активами обумовлює їх ефективне використання.

Операції з необоротними активами у системі управління бюджетних установ ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку та бюджетної звітності, аналізу та контролю. Саме від взаємозв'язку цих компонентів під час функціонування бюджетної установи залежить дієвість управлінських рішень. Тому дослідження операцій з необоротними активами у системі

обліку, аналізу та контролю бюджетних установ є актуальним, що і обумовило вибір теми дослідження.

Проблемні аспекти обліку та контролю необоротних активів бюджетних установ досліджувались багатьма вченими, серед них можна відмітити таких, як: Давидов Г. М., Західна О., Канєва Т. В., Крута Л., Левадський І., Мосолова Ю., Олійник Ю.О., Онищенко В., Пальчук О. В., Савченко В. М., Хомюк А., Черешневий О. І. та інші дослідники. Віддаючи належне науковим напрацюванням, слід відзначити, що і досі проблемні питання обліку та контролю необоротних активів у бюджетних установах залишаються актуальними та потребують подальшого дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є визначення напрямів удосконалення обліку, аналізу та контролю операцій з необоротними активами у бюджетних установах.

Відповідно до мети у роботі поставлені та вирішені наступні завдання:

- розглянути сутність, класифікацію та оцінку необоротних активів у системі бюджетного обліку;
- розкрити основні вимоги до формування облікової політики відносно необоротних активів у бюджетних установах;
- на підставі ознайомлення з загальними положеннями комунального закладу «Одеська спеціальна школа №88 Одеської обласної ради» навести його організаційно-економічну характеристику;
- дослідити сучасну практику документального забезпечення обліку операцій з необоротними активами;
- зробити аналіз ефективного використання необоротних активів у бюджетних установах;
- розглянути інвентаризацію необоротних активів як дієвий спосіб контролю, виявити проблемні аспекти та запропонувати шляхи їх вирішення з метою удосконалення системи управління в бюджетних установах.

Об'єкт і предмет дослідження. Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку та контролю операцій з необоротними

активами у бюджетних установах. Об'єктом дослідження є діюча система обліку та контролю операцій з необоротними активами комунального закладу «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради».

Методи дослідження. У роботі використовувалися такі наукові методи:

- історико-системний, який направлений на вивчення здійснених операцій з необоротними активами у ретроспективі та системному взаємозв'язку об'єктів з урахуванням зовнішніх і внутрішніх факторів;
- нормативний, за допомогою якого передбачено під час проведення дослідження застосувати акти законодавчих та інших нормативно-правових актів.

Також використовувались інші загальнонаукові методи і методичні прийоми, як-то: індукція та дедукція - для розкриття сутності необоротних активів; методи аналогії, порівняння, моделювання, причинно-наслідкового зв'язку – для визначення різних аспектів об'єкта обліку, аналізу та контролю.

Інформаційна база дослідження – Конституція України, Кодекси України, законодавчі та інші нормативно-правові акти, наукові статті, монографії, матеріали конференцій, статистичні дані, а також засновницькі документи комунального закладу, первинна документація, облікові реєстри, фінансова та бюджетна звітність комунального закладу «Одеська спеціальна школа №88 Одеської обласної ради».

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (36 найменування), 12 додатків. Загальний обсяг роботи становить 68 сторінок. Робота містить 9 таблиць, 11 рисунків.

Публікації та апробація результатів дослідження. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що їхнє використання дає змогу покращити якість облікової інформації про операції з необоротними активами у системі управління бюджетних установ.

РОЗДІЛ І. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

1.1. Сутність, класифікація та оцінка необоротних активів

Активами у бюджетній установі вважаються ресурси, які контролюються таким суб'єктом у результаті минулих подій, та використання таких ресурсів може привести до отримання економічних вигід у майбутньому.

Необоротними активами вважаються активи, які використовуються у статутній діяльності бюджетної установи більш одного року. Якщо при придбанні таких активів в первинних документах не визначені терміни корисного використання, то уповноважені фахівці на підставі положень облікової політики самостійно встановлюють їх терміни.

Окремого нормативного документа, в якому би були наведені методологічні засади необоротних активів у бюджетних установах не існує, але існує у розрізі всіх структурних компонентів необоротних активів у відповідних національних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі - НП(С)БОДС.

Прийнято поділяти необоротні активи у бюджетних установах на матеріальні та нематеріальні.

До матеріальних необоротних активів відносяться:

- основні засоби (які утримуються для використання їх у діяльності установи для досягнення поставленої мети за очікуваним терміном більше одного року - за нормами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби») [2];
- інші необоротні матеріальні активи;
- капітальні інвестиції.

До нематеріальних необоротних активів відносяться активи, які не мають матеріальної форми, є немонетарними, та завжди можуть бути ідентифікованими.

Відповідно до норм НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі нематеріальні активи поділяються на:

- права користування природними ресурсами;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права користування майном;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторське та суміжні з ним права;
- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- інші нематеріальні активи [3; 4].

Варто відмітити, що систематизація необоротних активів відбувається з урахуванням джерел фінансування у бюджетних установах.

Так, основні засоби, як один з головних структурних компонентів необоротних активів, поділяються на:

- основні засоби та інвестиційну нерухомість розпорядників бюджетних коштів;
- основні засоби та інвестиційну нерухомість державних цільових фондів.

Такий же поділ характерний і для других видів необоротних активів - інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та капітальних інвестицій.

Розглянемо класифікацію видів необоротних активів на підставі відповідних НП(С)БОДС та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4].

Види основних засобів та інших необоротних матеріальних активів наведено на рис. 1.1.

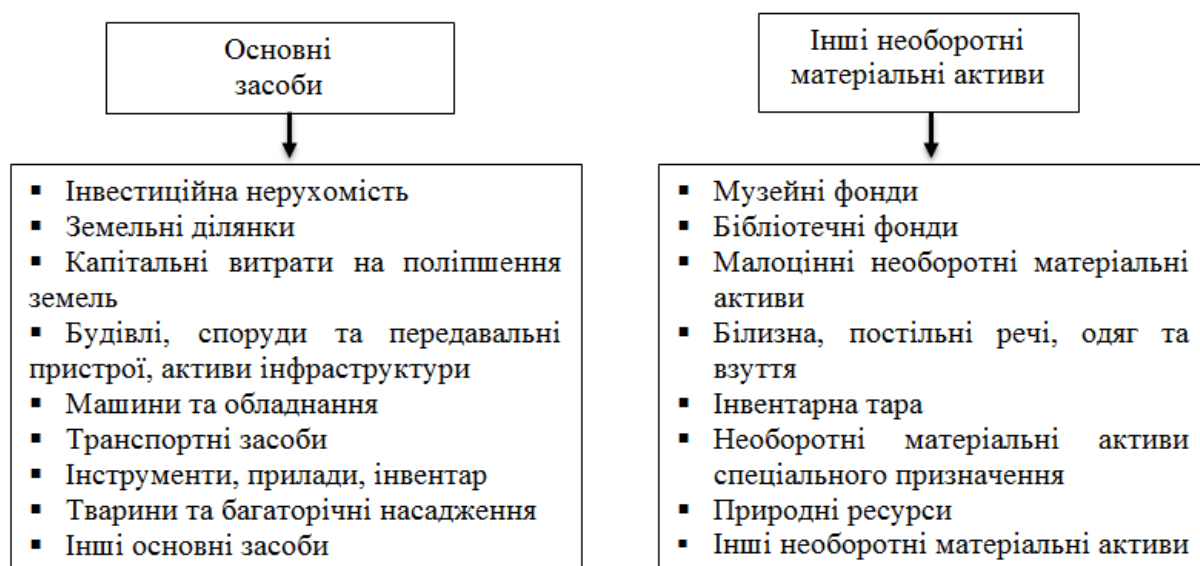


Рис. 1.1. Види основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Джерело: складено за [4]

Слід зазначити, що у нормативних джерелах існують певні особливості класифікації необоротних активів. Так, за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі інвестиційна нерухомість є складовою компонентою основних засобів, облікова інформація якої відображається на субрахунках 1010 та 1020 «Інвестиційна нерухомість» балансового рахунку 10 «Основні засоби».

Якщо звернутися до вимог НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість» [5], то слід зазначити, що під інвестиційною нерухомістю необхідно розуміти земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. Тобто в окремих випадках деякі види основних засобів (земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі) можуть змінювати свій статус, перетворюючись в інвестиційну нерухомість. І тоді на такі види необоротних активів будуть розповсюджуватися вимоги НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість»

насамперед у частині визначення, визнання та оцінки таких активів замість НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Окремо варто розглянути такий вид основних засобів, як активи інфраструктури, які прийнято класифікувати за наступними групами:

1) будинки виробничо-господарського призначення, зайняті органами управління, соціально-культурними (будівлі навчальних закладів, лікарень, поліклінік і амбулаторій, будинків-інтернатів для старих та інвалідів, дитячих закладів, бібліотек, клубів, музеїв, науково-дослідних інститутів, лабораторій тощо) та іншими установами;

2) будинки, що призначені для проживання;

3) водокачки, системи водопостачання, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо;

4) системи електропостачання, лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача, кабельні та повітряні лінії зв'язку тощо;

5) гідротехнічні споруди [6].

За наявності інвестиційної нерухомості необхідно прописати критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості відповідно до НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», за яким земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі для отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу вважаються інвестиційною нерухомістю. Якщо ж нерухомість призначена для використання у звичайній діяльності без отримання доходу у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, то вона є операційною [5].

Втім є певні складнощі при формуванні в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти інвестиційної нерухомості через наступні умови (рис. 1.2).

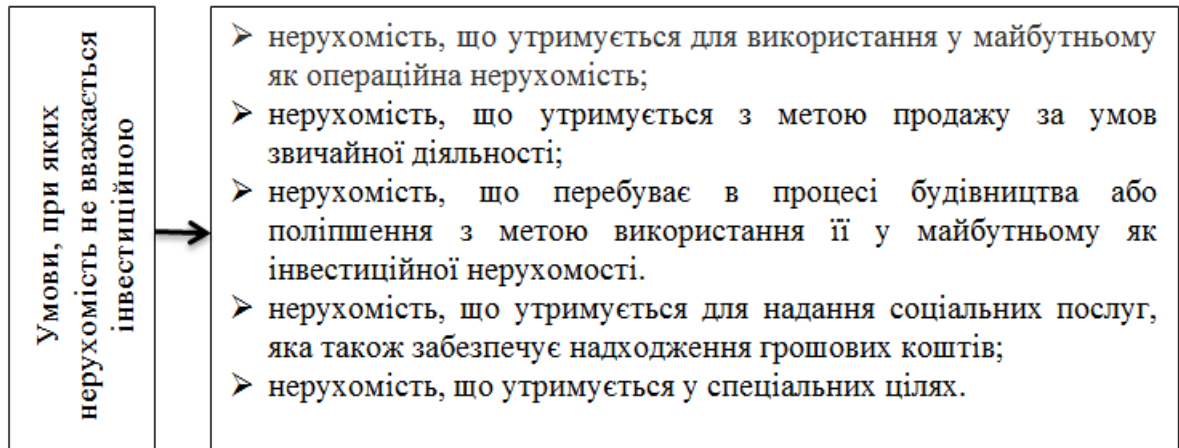


Рис. 1.2. Умови, при яких нерухомість не вважається інвестиційною у системі бухгалтерського обліку

Джерело: складено за [5]

Капітальні інвестиції – це інвестиції у придбання або виготовлення власними силами для власного використання матеріальних та нематеріальних активів.

Такі інвестиції прийнято поділяти на капітальні інвестиції в:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;
- нематеріальні активи;
- довгострокові біологічні активи.

Окремо варто звернути увагу на оцінювання необоротних активів у бюджетних установах та відображення їх вартості у системі обліку.

Оцінка необоротних активів обов'язково здійснюється під час їх оприбуткування на баланс установи та на дату складання відповідного балансу.

Так, при оприбуткуванні об'єктів основних засобів на баланс установи такі активи оцінюються за первісною вартістю, тобто історичною (фактичною) вартістю активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів.

Як бачимо, первісна вартість в залежності від умов придбання основних засобів активів може мати різне змістовне наповнення (рис. 1.3).

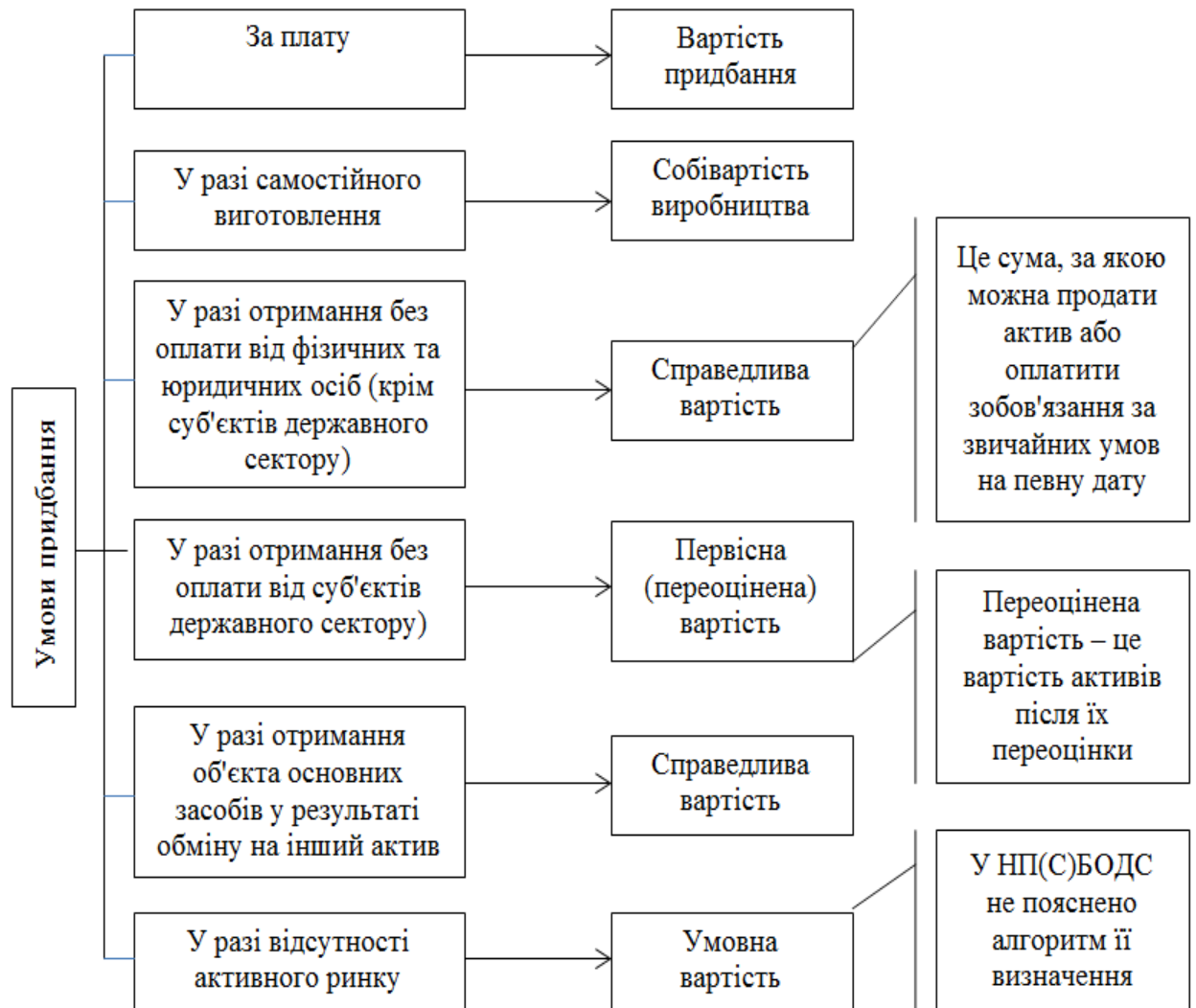


Рис. 1.3. Формування первісної вартості в залежності від умов придбання необоротних активів

Джерело: складено за [2]

Так, вартість придбання включає вартість будь-яких витрат, пов'язаних з придбанням таких необоротних активів, у тому числі транспортно-заготівельні витрати.

Собівартість виробництва містить у своєму складі вартість матеріальних витрат, витрат на оплату праці та на нарахування єдиного

соціального внеску (ЄСВ) від фонду оплати праці, суми амортизаційних відрахувань та вартість інших елементів витрат, пов'язаних безпосередньо з формуванням фактичної собівартості необоротних активів під час виробництва.

При визначенні справедливої вартості прийнято застосовувати різні підходи, як-то:

- ринковий, який базується на співставленні ринкових цін на аналогічні активи);
- витратний, за яким відображається сума, що потрібна була б зараз, щоб замінити експлуатаційну потужність активу (таку суму часто називають поточною вартістю заміщення);
- дохідний, за яким майбутні суми (наприклад, грошові потоки або доходи/витрати від операцій придбання необоротних активів) перетворюються в одну поточну, тобто дисконтовану величину. За таким підходом оцінка справедливої вартості відображає нинішні ринкові очікування щодо таких майбутніх величин [7].

Втім при визначенні справедливої вартості існують і певні правила для бюджетних установ.

Так, відповідно до ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III оцінювання майна має здійснюватися незалежним професійним експертом, а саме у випадках:

- застави державного та комунального майна;
- внесення державними науковими установами та державними університетами, академіями, інститутами майнових прав інтелектуальної власності як внеску до статутного капіталу господарських товариств;
- відчуження державного та комунального майна способами, що не передбачають конкуренцію покупців у процесі продажу, або у разі продажу одному покупцю;
- визначення збитків або розміру відшкодування;

- під час вирішення спорів;
- за згодою сторін;
- в інших випадках, визначених законодавством [8].

В інших ситуаціях (наприклад: при переоцінці основних засобів для цілей бухгалтерського обліку) бюджетна установа може встановлювати справедливу вартість самостійно. У цьому випадку виникають питання щодо повноважень фахівців проводити оцінювання активів в бюджетній установі.

Перелік фахівців, які можуть бути наділені повноваженнями проводити оцінювання активів в бюджетній установі, наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Перелік фахівців, наділених повноваженнями проводити оцінку активів в бюджетній установі

Джерело: [9]

Слід зазначити, що на законодавчому рівні порядок визначення справедливої вартості визначений тільки для біологічних активів і сільськогосподарської продукції (НП(С)БОДС 136 «Біологічні активи»). Тому при самостійному оцінюванні необоротних активів бюджетній установі варто керуватися розробленими внутрішніми регламентами.

При цьому слід враховувати дані активного ринку, тобто ринку, якому притаманні такі умови відповідно до НП(С)БОДСНС 121 «Основні засоби»:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;
- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;
- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Втім необхідно відмітити, якщо під час оцінювання у фахівців не має даних активного ринку, то можна врахувати вимоги міжнародних нормативів. Так, у міжнародному стандарті фінансової звітності (МСФЗ) 13 «Оцінка справедливої вартості» наведено, що для оцінки об'єктів, відносно яких немає даних активного ринку, пропонується застосовувати:

- витратний підхід (для визначення можливої ціну придбання);
- дохідний підхід (для визначення очікуваної суми дисконтованих грошових потоків) [10].

Розглянемо приклад оцінки майна, проведеної уповноваженими фахівцями бюджетної установи

Вихідні дані

За результатами інвентаризації установа виявила не оприбуткований на баланс металобрухт, який залишився після списання офісних меблів через їхній 100 % знос, в обсязі 50 кг.

Уповноважена комісія для визначення справедливої вартості виявлених лишків використовує інформацію активного ринку щодо ціни можливої реалізації.

Згідно з аналізом цін у своєму регіоні визначено можливу ціну продажу металобрухту, яка дорівнює 5 грн. / кг. Відповідно, 50 кг оцінено в сумі 250 грн ($5 \text{ грн./кг} \times 50 \text{ кг}$).

Приклад оформлення акта оцінки майна експертом бюджетної установи наведено на рис. 1.5.

Бюджетні установи можуть переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на річну дату балансу відповідно до норм НП(С)БОДС 121 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів

державного сектору, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11, з урахуванням останніх змін, внесених Наказом Міністерства фінансів України від 09.06.2023 р. № 310 [2; 11].

Гарна бюджетна установа
(найменування установи)

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 12345678

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор ГОЛОВА Олександр
(посада; прізвище, ім'я)
Голова
(підпис)
«1» березня 2021 р.

Акт оцінки майна

Номер документа	Дата складання
15	01.03.2021

Комісія, створена за наказом керівника від 10.01.2017 р. № 5, у складі
голови комісії СТАРШИЙ Іван, заступник директора з господарської роботи
(прізвище, ім'я, посада)

і членів комісії: СПРИТНА Валентина, завідувач господарства;
КМІТЛИВА Ірина, бухгалтер;
МАЙСТЕР Микола, робітник з комплексного обслуговування й ремонту будівель;
(прізвище, ім'я, посада)

на засіданні (протокол від 01.03.2021 р. № 11) розглянула документи, необхідні для проведення оцінки майна, результати проведення інвентаризації майна

Гарна бюджетна установа
(повне найменування установи)

і підтверджує, що вартість майна, виявленого в ході інвентаризації, яке підлягає оприбуткуванню на баланс, така:

№ з/п	Назва об'єкта	Кількість	Справедлива вартість, грн	Очікуваний спосіб використання
1	2	3	4	5
1	Металобрухт	50 кг	250,00	Реалізація як вторинної сировини

При визначенні справедливої вартості майна комісія врахувала середню ринкову вартість аналогічних товарів.
До акта додаються роздруковані переліки цін підприємств, що займаються прийманням вторинної сировини.

Голова комісії: Старший СТАРШИЙ Іван
(підпис) (прізвище та ініціали)

Члени комісії: Спригна СПРИТНА Валентина
Кмітлива КМІТЛИВА Ірина
Майстер МАЙСТЕР Микола
(підпис) (прізвище та ініціали)

Рис. 1.5. Приклад акта оцінки майна незалежним професійним експертом

Джерело: [9]

Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює відхиленню у 10 % залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням первісної вартості і суми зносу на індекс

переоцінки. У свою чергу індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість.

Переоцінка необоротних активів у бюджетних установах здійснюється лише після узгодження з суб'єктом державного сектору вищого рівня за відомчою підпорядкованістю.

Отже, з метою розкриття теоретичних засад обліку необоротних активів у бюджетних установах у роботі досліджено сутність, класифікація та оцінка необоротних активів, їх нормативна регламентація. Акцентована увага на особливостях відображення в обліковій системі відповідної економічної інформації про необоротні активи у бюджетних установах.

1.2. Облікова політика у бюджетних установах: основні вимоги до обліку необоротних активів

Основними нормативними документами у сфері бюджетного обліку є:

- Бюджетний кодекс України, яким регулюються відносини у процесі складання та виконання бюджетів [12];
- Податковий кодекс України, яким регулюються відносини у сфері оподаткування бюджетних установ [13];
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким регламентуються правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [14].

Органи Державного казначейства України здійснюють поточне методологічне керівництво бухгалтерським обліком у бюджетних установах, розробляючи для практичного впровадження форми відповідних первинних документів, облікових реєстрів, типові зведені форми бюджетної звітності.

Ефективна організація бухгалтерського обліку необоротних активів у бюджетних установах мають базуватися на прийнятій обліковій політиці.

Облікова політика – це комплекс методологічних вимог у частині принципів, методів та прийомів, форм, процедур та іншого методичного

інструментарію, які мають використовуватися бюджетною установою під час ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Облікова політика установи формується виходячи з вимог відповідних НП(С)БОДС (у тому числі НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок») та на основі Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджується керівником бюджетної установи та обов'язково погоджується з головним розпорядником бюджетних коштів, якому відомчо підпорядкована установа [11; 15].

В обліковій політиці необхідно враховувати особливості специфіку діяльності бюджетної установи, галузеву направленість, а також варіативність нормативних вимог у теорії та практиці бухгалтерського обліку та фінансової (зокрема, бюджетної) звітності.

Облікова політика у бюджетній установі, як правило, розробляється та впроваджується у практику на постійній основі, хоча може бути і її перегляд у відповідності до вимог НП(С)БОДС 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок») [16].

Положення про облікову політику містить, як правило, декілька змістовних блоків, зокрема: методологічний, організаційно-технологічний.

До методологічної частини облікової політики необхідно віднести все те, що стосується і визначає внутрішню структуру процесу бухгалтерського обліку в бюджетній установі [17, с. 184].

Втім варто зазначити, що не має потреби переносити у положення про облікову політику всі норми НП(С)БОДС. Достатньо зробити посилання на ці норми, а розкрити лише вимоги, які передбачають облікову багатоваріантність. Крім того, слід прописувати методологічні положення об'єктів обліку, які є в наявності або які плануються в майбутньому використовувати у бюджетній установі.

Розглянемо, які методологічні аспекти мають бути розкриті про об'єкти необоротних активів у Положенні про облікову політику бюджетних установ.

Спочатку проаналізуємо інформацію про такі матеріальні необоротні активи як основні засоби.

Виходячи з терміну «основні засоби» важливими є дані про термін корисного використання. Саме цей критерій поряд з функціональним призначенням пояснює сутність основних засобів у бюджетній сфері.

За наявності в установі інвестиційної нерухомості необхідно розробити та прописати в Положенні про облікову політику критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості, як рекомендовано у НП(С)БОДС 129 та у працях спеціалістів [18].

Треба зазначити, що фахівцями бюджетних установ строки корисного використання основних засобів визначаються самостійно. При цьому варто враховувати їх очікуваний моральний та фізичний знос, технічне застарівання, а також очікуване їх корисне використання. В якості допомоги можна скористатися типовими строками корисного використання основних засобів, які запропоновані суб'єктам державного сектору у Додатку до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору [15].

Окрему увагу слід приділити правилам оцінки об'єктів основних засобів та інших необоротних активів. У цьому аспекті уявляється важливим прописати складові первісної оцінки необоротних активів при їх придбанні від постачальників за плату або інші види компенсації. Це стосується перш за все змістовного наповнення транспортно-заготівельних витрат. Також слід розкрити методологічні підходи, які будуть застосовуватися установою при визначенні:

- справедливої вартості необоротних активів (із зазначенням видів підтверджуючих документів);
- ліквідаційної вартості необоротних активів та обґрунтуванням її розміру, особливо якщо уповноваженою комісією з оцінки майна приймається рішення про нульову вартість;

- порядку переоцінки необоротних активів з зазначенням підходів до ступеня суттєвості відповідних груп основних засобів.

Далі слід навести дані про прийнятий в установі метод нарахування амортизації об'єктів необоротних активів (прямолінійний – для основних засобів; для інших необоротних матеріальних активів – 50% у першому місяці передачі у використання та решта 50 % первісної вартості - у місяці їх списання з балансу) та періодичність нарахування амортизації (щокварталу або раз на рік).

При формуванні у Положенні про облікову політику даних про інші необоротні матеріальні активи варто на достатньому рівні розкрити інформацію про малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА). Справа в тому, що національні стандарти, як втім і різні вказівки, рекомендації Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України, не містять вимог щодо критерію малоцінності необоротних матеріальних активів. Тому бюджетні установи мають самостійно встановлювати критерій малоцінності, що загалом не є позитивним чинником. Це пов'язано перш за все з різними підходами до методів нарахування амортизації, величина якої впливатиме на кінцевий фінансовий результат бюджетної установи. У цьому сенсі можуть виникати певні ризики маніпулювання даними витратною частини кошторису при визначенні результатів його виконання за загальним та спеціальним фондами.

Зазначимо, що на законодавчому рівні, на наш погляд, важливо розробити та впровадити у діючу практику уніфікований критерій до оцінки МНМА у бюджетних установах. Це дасть змогу підвищити якість та прозорість облікової інформації та зменшити ризики викривлення показників витрат та результатів виконання кошторисів.

Також слід відмітити, що для інших необоротних матеріальних активів, з метою нарахування амортизації можна не визначати строки корисного використання через застосування особливого методу амортизації (50 на 50).

В обліковій політиці установи мають наводитися підходи до відображення в обліку капітальних інвестицій під час здійснення витрат на придбання, створення, поліпшення та будівництво необоротних активів до їх введення в експлуатацію.

В аналогічному порядку розкриваються методологічні засади обліку нематеріальних активів у бюджетних установах [19].

Організаційно-технологічна складова облікової політики бюджетної установи у частині такого об'єкту обліку, як необоротні активи, на нашу думку, має розкривати такі елементи, як-то:

- форма організації обліку (додатки до Положення про облікову політику, в яких наводяться примірники типових або, у разі відсутності, самостійно розроблених форм аналітичних та синтетичних регістрів обліку, прийнятих до використання у бюджетній установі);
- організаційна структура фінансової служби / бухгалтерії з відображенням функціональних повноважень працівників (додаток до Положення про облікову політику «Посадові інструкції»);
- Робочий план рахунків (додаток до Положення про облікову політику «Робочий план рахунків»);
- перелік первинних документів, пов'язаних з операціями з необоротними активами, які прийняті до використання у бюджетній установі, з наведенням типових або самостійно розроблених форм первинної документації (відповідні додатки до Положення про облікову політику);
- графік документообігу по операціям з необоротними активами (додаток до Положення про облікову політику «Графік документообігу»);
- форми фінансової, бюджетної, податкової та іншої економічної звітності (відповідні додатки до Положення про облікову політику з інструкціями щодо їх заповнення).
- календар складання та подання фінансової, бюджетної, податкової та іншої економічної звітності із зазначенням відповідальних осіб (відповідні додатки до Положення про облікову політику)

- план заходів з проведення інвентаризації необоротних активів у відповідності до норм Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. за № 879 [20] з наведенням у додатку складу комісії, графіку проведення інвентаризації, типових форм відображення результатів інвентаризації тощо).

- основні положення про архів (поточний та постійний) установи.

Звичайно у Положенні про облікову політику має бути зазначено, що у разі порушень правил у частині:

- складання та подання первинної документації;
- організації та ведення бухгалтерського обліку;
- складання звітності та подання її у відповідні державні органи

уповноважені фахівці притягуються до дисциплінарної відповідальності.

Отже, розгляд методологічних основ облікової політики дає можливість констатувати, що дотримання її вимог у частині операцій з необоротними активами підвищує якість, своєчасність та повноту облікової інформації у бюджетних установах.

Висновок до розділу 1

Дослідження сутності, необоротних активів, особливих підходів до їх класифікації у системі обліку бюджетних установ, розкриття проблемних аспектів оцінювання необоротних активів в залежності від умов їх придбання і використання, та вивчення основних положень облікової політики дало змогу розкрити теоретичні засади бюджетного обліку необоротних активів у бюджетних установах та продовжити дослідження прикладних аспектів таких об'єктів обліку.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика комунального закладу «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради»

Об'єктом дослідження є комунальний заклад «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» (скорочена назва КЗ «Одеська спеціальна школа № 88»).

Перш за все відмітимо, що комунальний заклад (організація, установа) - це юридична особа, яка утворюється органом місцевого самоврядування на базі комунальної власності на правах оперативного управління. Комунальний заклад є різновидом бюджетної організації, яка фінансується з місцевого бюджету.

Організаційно-правова форма КЗ «Одеська спеціальна школа № 88»: комунальний організація (установа, заклад).

Як юридична особа, КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» зареєстрований в Єдиному державному реєстрі Юридичного департаменту Одеської обласної ради 13.02.2006 року за № 1 556 120 0000 017336.

КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» є об'єктом права спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст області, інтереси яких представляє Одеська обласна рада.

Засновник юридичної особи: Одеська обласна рада. Код ЄДРПОУ засновника: 25042882.

Заклад функціонує у відповідності до його Статуту, затвердженого у новій редакції Рішенням Одеської обласної ради від 10.08.2020 року за №1353-VII (додаток А).

Код ЄДРПОУ КЗ «Одеська спеціальна школа № 88»: 25428130.

Місцезнаходження юридичної особи: Україна, 65037, Одеська обл., місто Одеса, проспект Свободи, буд. № 97.

Адреса засновника: Україна, 65032, Одеська обл., місто Одеса, проспект Шевченка, буд. № 4.

Основний вид діяльності : 85.20 - Початкова освіта.

Інші види діяльності : 85.31 - Загальна середня освіта.

Заклад є закладом загальної середньої освіти для дітей з особливими освітніми потребами, зумовленими тяжкими порушеннями мовлення. Предметом діяльності закладу є навчання, виховання, комплексна корекційно-розвиткова робота, психолого-педагогічна реабілітація, соціалізація, поглиблена професійна орієнтація та розвиток дітей.

Найбільш важливіші напрямки роботи закладу - це:

- створення умов для здобуття початкової, базової середньої освіти, всебічного і фізичного розвитку дітей з урахуванням індивідуальних особливостей, інтелекту та можливостей;
- використання сучасних методик розвитку пізнавальної активності;
- оснащення сучасними меблями, телевізорами, мультимедійними проекторами, цікавим пізнавальним і розвиваючим дидактичним матеріалом.

Заклад може надавати плані послуги в порядку і межах, встановлених чинним законодавством. У цьому сенсі всі договори/контракти, калькуляції на такі послуги мають бути узгоджені з галузевим управлінням та уповноваженим органом Одеської обласної ради.

Заклад формує свою господарську, фінансову та іншу діяльність з виконання планових завдань, узгоджених з галузевим управлінням з дотриманням положень Статуту та на підставі чинного законодавства.

Як платник податків, КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» взятий на податковий облік у Київській Державній податковій інспекції (Київський район м. Одеси) 15.01.1999 р. У Реєстрі платників податків зроблено (оновлено) запис від 28.01.2002 року за № 4421.

КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» є неприбутковою організацією, що підтверджується записом від 29.01.2002 року щодо її включення у Реєстр неприбуткових установ та організацій.

Ознака неприбутковості: 0031 - бюджетні установи.

Станом на 02.10.2024 року підтверджується статус неприбутковості КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» відповідно до Рішення № 241551460004524.09.2024 про повторне включення неприбуткової організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» зареєстрований як платник єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), що підтверджується записом за реєстраційним № 4441 платника ЄСВ станом на 09.02.2021.

Розмір статутного капіталу: 0,00 грн.

Разом з тим за КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» закріплене майно на правах оперативного управління. Таке майно належить є власністю територіальних громад сіл, селищ, міст області.

За даними Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про зареєстровані речові права на нерухоме майно в управлінні КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» знаходяться:

- п'ять будинків, у тому числі за адресою: м. Одеса, проспект Свободи (проспект Волі), буд. № 99, № 56, № 81, №97, № 77;

- чотири земельних ділянок (цільове призначення: В.03.02 - для будівництва та обслуговування будівель закладів освіти), розташованих у м. Одесі, площею: 1 - 0,1509 га; кадастровий № ділянки 5110136900:48:025:0005; 2 - 0,6185 га; кадастровий № ділянки 5110136900:48:029:0012; 3 - 0,1136 га; кадастровий № ділянки 5110136900:48:023:0022; 4 - 0,1354 га; кадастровий № ділянки 5110136900:50:006:0021.

Фінансово-господарська діяльність КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» здійснюється на основі кошторису, затвердженого галузевим управлінням (додаток Б).

Джерелами формування кошторису згідно з положеннями Статуту КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» є:

- кошти Одеської обласної ради, як засновника закладу;
- благодійні внески, пожертвування;
- кошти, отримані від надання платних послуг у межах чинного законодавства;
- власні надходження, отримані згідно з чинним законодавством від передачі в оренду майна та інші кошти, набуті на законодавчих підставах.

Відповідно до штатного розпису в установі станом на 01.01.2022 рік працювало 70 працівників (рис. 2.1).

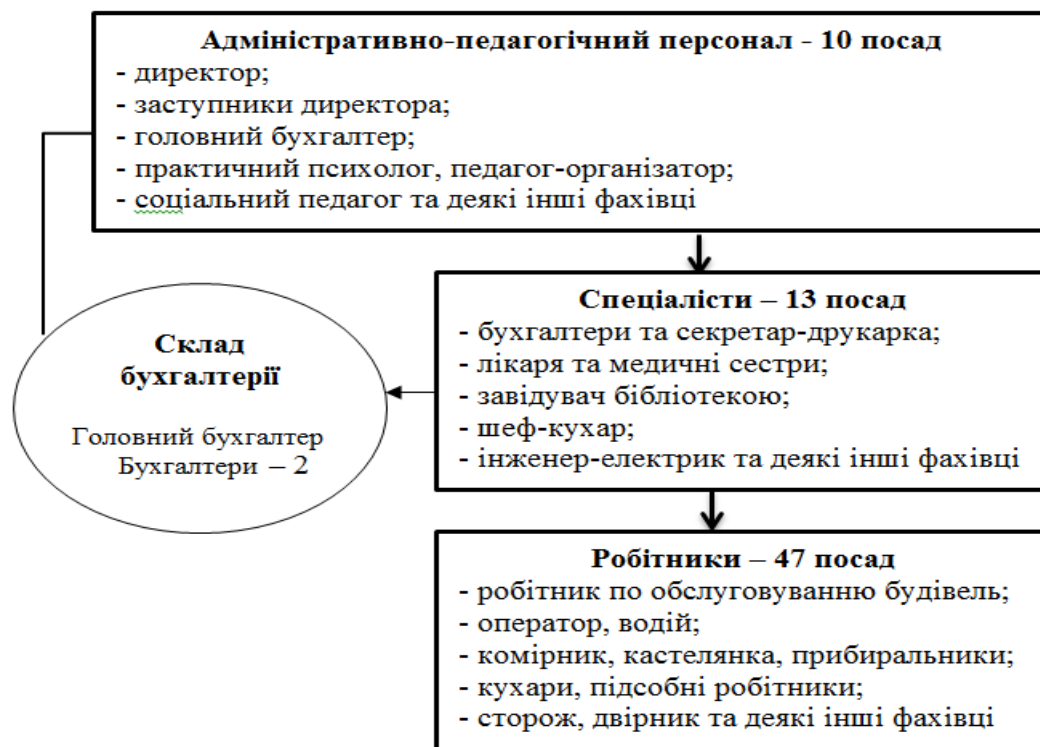


Рис. 2.1. Штатний розпис працівників закладу

Джерело: власна розробка на підставі додатку В «Штатний розпис КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 на 2022 рік»

Відповідальними особами за організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання звітності є директор та головний бухгалтер закладу.

До головних обов'язків головного бухгалтера відноситься організація та ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених законодавством про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, з урахуванням особливостей діяльності установи, технології оброблення облікових даних, вимог законодавства про захист персональних даних.

Слід зазначити, що головний бухгалтер бюджетної установи зобов'язаний працювати у відповідності до посадової інструкція головного бухгалтера, яка розробляється на основі кваліфікаційної характеристики Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженого наказом Міністерства праці України від 29.12.2004 р. за № 336. Також слід врахувати кваліфікаційні вимоги, передбачені Типовим положенням про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 26.01. 2011 р. № 59 [21].

Правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності у КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БОДС.

Бухгалтерський облік в установі ведеться за автоматизованою формою з використанням комп'ютерних програм Medoc та Парус.

Державний нагляд (контроль) у сфері освіти здійснюється центральним органом влади із забезпечення якості освіти та його територіальними органами.

Контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах повноважень, передбачених законами.

Також у межах наданих повноважень контролюючими органами здійснюється зовнішній державний контроль у сфері оподаткування, цільового використання державних коштів.

Внутрішній контроль в установі покладений на головного бухгалтера, який здійснює контроль за різними формами: і попередній, і поточний, і наступний, зокрема у частині:

- дотримання бюджетного законодавства при здійсненні платежів відповідно до взятих бюджетних зобов'язань;
- правильністю зарахування та використання різних надходжень (із загального та спеціального фондів) бюджетної установи;
- відображення в бюджетному обліку господарських операцій;
- порядок оформлення первинних документів, облікових регістрів;
- нормативних вимог у частині передачі або списання майна;
- інвентаризаційний процес та відображення його результатів у системі обліку та звітності;
- правильність складання та своєчасного надання у відповідні інстанції фінансової, бюджетної та інших видів економічної звітності.

2.2. Документальне забезпечення обліку операцій з необоротними активами

Документальне забезпечення обліку операцій з необоротними активами розглянемо у розрізі основних облікових процесів, які відбуваються протягом функціонального циклу бюджетної установи.

Спочатку дослідимо механізм документування операцій, пов'язаних з оприбуткуванням необоротних активів, та відображення таких операцій в бухгалтерському обліку установи.

Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. за № 818 [22].

Так, основними первинними документами при оприбуткуванні від постачальників необоротних активів є:

- прибуткова накладна;
- акт виконаних робіт;
- акт наданих послуг (наприклад, з транспортування, монтажу тощо).

Введення в експлуатацію об'єкта основних засобів підтверджується актом введення в експлуатацію основних засобів (додаток Г), після затвердження якого формується відповідна інвентарна картка обліку основних засобів.

В бухгалтерському обліку операції з необоротними активами відображаються згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [4], на рахунках першого класу «Нефінансові активи», з виділенням рахунків, на яких акумулюється облікова інформація щодо:

- основних засобів (рахунок 10);
- інших необоротних матеріальних активів (рахунок 11);
- нематеріальних активів (рахунок 12);
- капітальних інвестицій (рахунок 13);
- зносу (амортизації) необоротних активів (рахунок 14);

Наведемо типові проведення в системі бюджетного обліку при проведенні операцій з оприбуткування необоротних активів у бюджетній установі:

1. Отримано від головного розпорядника цільове фінансування для придбання основних засобів:

Д-т 2313 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів» (субрахунок «Реєстраційні рахунки»)

К-т 54 «Цільове фінансування».

2. Зроблено передплату постачальнику за майбутнє придбання об'єкту основних засобів від постачальника (з урахуванням витрат, пов'язаних з придбанням об'єкту основних засобів):

К-т 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т 2113 «Розрахунки за авансами, виданими постачальникам, підрядникам за товари, роботи і послуги».

3. Отримано від постачальника об'єкт основних засобів (з урахуванням витрат, пов'язаних з його придбанням):

Д-т 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»

К-т 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Якщо бюджетна установа є платником податку на додану вартість (ПДВ), то в бухгалтерському обліку слід відображати інформацію про податковий кредит та податкові зобов'язання з ПДВ на рахунку 631 «Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів» (субрахунок 6311 «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»).

КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» не є платником ПДВ, тому при здійсненні операцій придбання активів з ПДВ сума податку не відноситься до податкового кредиту, а відображається у складі відповідних витрат:

Д-т 8013, 8113 К-т 2113, 6211.

4. Накопичено витрати на будівельно-монтажні та інші роботи, пов'язані з оприбуткуванням та введенням в експлуатацію об'єкта основних засобів:

Д-т 1311 К-т 6211, із подальшим проведенням:

Д-т 6211 К-т 2113.

5. Введення в експлуатацію об'єкта основних засобів:

Д-т 1013 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»

К-т 1311.

5. Зменшується сума цільового фінансування і збільшується внесений капітал на суму первісної вартості об'єкта основних засобів, який введено в експлуатацію:

Д-т 54 «Цільове фінансування»

К-т 51 «Внесений капітал».

Слід зазначити, що безоплатне отримання бюджетною установою необоротних активів відображається в обліку за певними особливостями в

залежності від отримувача (наприклад, у межах одного органу управління майном та від інших установ)

Так, безоплатне отримання бюджетною установою об'єкта основних засобів у межах одного органу управління майном має відбиватися наступним чином:

1. Відображення первісної вартості безкоштовно отриманого активу:

Д-т 1014 «Машини та обладнання»

К-т 51 «Внесений капітал».

2. Відображення суми нарахованої амортизації безкоштовно отриманого активу:

Д-т 8014 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» (субрахунок «Амортизація»)

К-т 1411 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів» (субрахунок «Знос основних засобів»).

Розглянемо на умовному прикладі відображення в обліку операції по безоплатному отриманню МНМА як найбільш поширеної групи активів у складі інших необоротних матеріальних активів.

Вихідні дані

Бюджетна установа безоплатно отримала від фізичної особи принтер, справедлива ціна якого складає 12600 грн. (підтверджуючий первинний документ – це фіскальний чек). Установою встановлена вартісна межа для МНМА – 15000 грн.

Облік операції по безоплатному отриманню МНМА наведено у табл. 2.1.

Основним первинним документом, який підтверджує факт безкоштовної передачі об'єкта необоротних активів є акт приймання передачі основних засобів або інших необоротних активів.

Під час експлуатації об'єктів необоротних активів можуть відбуватися різні події, як-то: внутрішнє переміщення; технічне обслуговування; ремонт, реконструкція та модернізація.

Таблиця 2.1

Облік операції по безоплатному отриманню МНМА

№ з/п	Господарська операція	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	
1	Нараховано дохід від безоплатно одержаного принтера	2313 «Реєстраційні рахунки»	7511 «Доходи за необмінними операціями»	12600
	Одночасно дохід віднесено на збільшення внесеного капіталу	7511 «Доходи за необмінними операціями»	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	12600
2	Оприбутковано принтер за справедливою вартістю	1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	2313 «Реєстраційні рахунки»	12600
3	Нарахована амортизація принтера (6300= 12600 × 50 %)	8014 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» субрахунок «Амортизація»	1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	6300
	Одночасно списано частину внесеного капіталу й визнаний дохід	5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	7511 «Доходи за необмінними операціями»	6300
4	Віднесено на фінансовий результат звітного періоду: - витрати	5511 «Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»	8014 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» субрахунок «Амортизація»	6300
	- дохід від списання частини внесеного капіталу	7511 «Доходи за необмінними операціями»	5511 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»	6300

Джерело: складено за [23]

Звичайно, всі операції з необоротними активами мають бути підтверджені первинними документами, які оформлені належним чином. До таких типових документів відносяться:

- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;

- Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів.

Слід зазначити, що у системі бюджетного обліку первісна вартість необоротних активів збільшується на суму витрат на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, які є капітальними інвестиціями.

На підставі акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів такі об'єкти вводяться в експлуатацію. А в бюджетному обліку робляться відповідні записи.

Розглянемо типові проведення в обліку операцій з капіталізації витрат, пов'язаних з модернізацією відповідного об'єкта основних засобів:

1. Отримано цільове фінансування на проведення капітальних робіт (наприклад, на реконструкцію об'єкта основних засобів):

Д-т 2313 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів» (субрахунок «Реєстраційні рахунки»)

К-т 54 «Цільове фінансування»

2. Віднесено вартість виконаних капітальних робіт на збільшення капітальних інвестицій бюджетної установи

Д-т 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби»

К-т 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

Крім того слід відмітити, що у зв'язку з тим, що КЗ «Одеська спеціальна школа № 88» не є платником ПДВ, тому сума ПДВ від вартості придбання активів з ПДВ від постачальників не відноситься до податкового кредиту, а відображається у складі відповідних витрат:

Д-т 8013, 8113 К-т 2113, 6211.

3. Збільшено первісну вартість основних засобів на суму робіт з поліпшення, реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання:

Д-т 10 К-т 1311.

4. Збільшуємо внесений капітал: Д-т 54 К-т 51.

Слід зауважити, що під час відображення в обліку операцій з поліпшення необоротних активів, варто розуміти, в яких випадках необхідно капіталізувати витрати з подальшим збільшенням первісної вартості необоротних активів, а в яких - відносити до поточних витрат. У цьому сенсі бажано в обліковій політиці бюджетної установи прописати критерії розподілу витрат, пов'язаних з різними видами поліпшення необоротних активів.

Дослідимо типові проведення в обліку операцій поточного ремонту (технічного нагляду, технічного обслуговування) відповідного об'єкта основних засобів:

1. Виконано роботи з ремонту об'єкта основних засобів:

Д-т 8113 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» (субрахунок «Матеріальні витрати»)

К-т 6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

2. Одночасно робляться проводки на суму вхідного ПДВ:

- якщо установа не є платником ПДВ:

Д-т 8113

К-т 6211;

- якщо установа є платником ПДВ, то ПДВ відноситься до податкового кредиту:

Д-т 6311 «Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»

К-т 6211.

3. Оплата постачальникам за виконані роботи поточного ремонту:

Д-т 6211

К-т 2311 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Поточні рахунки в банку».

Втім слід зауважити, що при розгляді таких питань спостерігаються певні труднощі через законодавчу неврегульованість обліку в бюджетних установах.

Так, на практиці буває іноді складно відокремити роботи поточного, капітального ремонту та роботи з поліпшення об'єкту необоротних активів, що направлені на підвищення його економічних вигід або корисності.

Тому у частині критеріїв розподілу витрат, пов'язаних з капітальним поліпшенням або з поточним ремонтом необоротних активів варто керуватися загальними нормативами (у тому числі: державними будівельними нормами і правилами – ДБНіП; Примірним переліком послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд, затвердженим Наказом Держжитлокомунгоспу України від 10.08.2004 р. за № 150, зі змінами внесеними Наказом Держжитлокомунгоспу України від 26.11.2014 р. № 330 [24])

Необоротні активи під час їх експлуатації поступово зношуються, як фізично, так і морально.

Розрахунки амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів відображаються у відповідних типових формах згідно з Порядком складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору [22].

Для визначення суми витрат, пов'язаних з нарахуванням амортизаційних відрахувань через фізичний знос об'єкту основних засобів, застосовується прямолінійний метод за таким алгоритмом (формула 2.1):

$$A_p = (B_a - B_l) / T_v, \quad (2.1)$$

де A_p – річна сума амортизації об'єкта основних засобів;

B_a - вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується (це первісна або переоцінена вартість);

Вл - ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів;

Тв - термін корисного використання об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації об'єкта основних засобів починається з місяця, який настав після місяця, у якому об'єкт введено в експлуатацію. А припиняється нарахування амортизації з наступного місяця, коли об'єкт основного засобу списується з балансу у зв'язку з його ліквідацією, або якщо об'єкт консервується у зв'язку з роботами капітального характеру.

Поновлюється процес нарахування амортизації з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації на підставі відповідних первинних документів - актів приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів.

Амортизація може нараховуватися щоквартально з відображенням у фінансовій звітності установи на дату складання балансу (щокварталу або щороку).

В обліку для своєчасного отримання облікової інформації суму амортизації відображають щомісяця, виходячи з показника квартальної чи річної суми амортизації, поділеної на 3 або 12 відповідно.

Амортизація об'єктів основних засобів призупиняється на період проведення капітальних поліпшень.

Також слід зазначити, що є за вимогами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи» є група об'єктів необоротних активів, які не підлягають амортизації (зокрема: земельні ділянки; об'єкти з невизначеним строком корисного використання; природні ресурси; незавершені капітальні інвестиції) [2; 3].

Розглянемо типові приклади відображення амортизації необоротних активів у системі бюджетного обліку.

Основні засоби

1. Нарахована амортизація на об'єкт основних засобів, який отримано від установи у межах одного органу управління майном

Д-т 8114 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», субрахунок «Амортизація»

К-т 1411 «Знос основних засобів»

2. Нарахована амортизація на об'єкт нематеріальних активів, які безоплатно отримано від інших установ:

Д-т 8114 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», субрахунок «Амортизація»

К-т 1413 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

3. Зменшена сума внесеного капіталу:

Д-т 511 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

К-т 7511 «Доходи за необмінними операціями розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Доходи за необмінними операціями»

або

К-т 7523 «Доходи за необмінними операціями державних цільових фондів», субрахунок «Інші надходження».

Інші необоротні матеріальні активи

Відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» для інших необоротних матеріальних активів (крім необоротних матеріальних активів спеціального призначення) передбачений спрощений режим нарахування амортизації:

- у першому місяці передачі необоротних матеріальних активів в експлуатацію нараховується амортизація 50 % первісної вартості;
- у місяці списання необоротних матеріальних активів нараховується амортизація 50 % первісної вартості.

Правила відображення в обліку операцій припинення та поновлення нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів тотожні правилам, які стосуються основних засобів.

Умовний приклад

Бюджетна установа придбала принтер вартістю 12600 грн., у тому числі ПДВ. Припустимо, що бюджетна установа – платник ПДВ. В обліковій

політиці установи прийнята вартісна межа для малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) – 20000 грн.

На придбаний принтер при введенні його в експлуатацію нарахована амортизація у розмірі 50 % первісної вартості, що складає ($5250 = 10500 \times 50\%$). В подальшому принтер був переданий іншій установі в межах одного відомства.

В бюджетному обліку зроблені наступні проводки:

1. Нарахування амортизації:

Д-т 8014 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм», субрахунок «Амортизація»

К-т 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів» - 5250 грн.

2. Передача МНМА іншій установі в межах одного відомства

а) нарахований знос принтера 50% у місяці вибуття:

Д-т 8014

К-т 1412- 5250 грн.;

б) списання принтера при передачі іншій установі

Д-т 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

К-т 1113 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Малоцінні необоротні матеріальні активи» - 10500 грн. ($12600 - \text{ПДВ } 2100 = 10500$);

в) списано нарахований знос принтера:

Д-т 1412 К-т 5111- 10500 грн.

Окремо варто розглянути порядок відображення в обліку операцій переоцінки необоротних активів. Переоцінка не стосується тільки МНМА, які у складі необоротних активів амортизуються за іншими правилами (50 на 50).

Для визначення сум переоцінки обов'язково розраховується індекс переоцінки за формулою 2.2:

$$I_p = V_{\text{спр.}} / V_{\text{бал.}}, \quad (2.2)$$

де Іп - індекс переоцінки;

Вспр. - справедлива вартість необоротного активу;

Вбал. – залишкова/балансова вартості необоротного активу

У результаті переоцінки виникає дооцінка або уцінка, яку фіксують в акті переоцінки основних засобів та відображають на субрахунку 5311 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» [25]:

У бюджетних установах дооцінюються відповідні групи необоротних активів, якщо балансова вартість того чи іншого об'єкта необоротних активів:

- не визначена;
- дорівнює нулю;
- суттєво відрізняється від ринкової, яка у звітному періоді значно збільшилась;
- суттєво відрізняється від потенційного об'єкта оренди відповідно до вимог Закону України «Про оренду державного та комунального майна» від 03.10.2019 р. за № 157-IX [26].

Інформація про суму дооцінки завжди накопичується на рахунках класу «Капітал у дооцінках».

При цьому, якщо дооцінюється об'єкт необоротних активів, який раніше був уцінений, то працюють інші правила: сума дооцінки у межах раніше проведеної уцінки визнається доходом саме у розмірі цієї уцінки. Якщо сума дооцінки буде перевищувати суму раніше проведеної уцінки, то ця позитивна різниця має відноситися на збільшення капіталу у дооцінках.

Розглянемо приклад відображення в обліку сум дооцінки об'єкта необоротних активів:

1. Збільшена первісна вартість необоротного активу на індекс переоцінки:

Д-т 1014 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Машини та обладнання»

К-т 5311 «Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів» субрахунок «Дооцінка (уцінка) необоротних активів».

2. Збільшена сума зносу необоротного активу на індекс переоцінки:

Д-т 5311

К-т 1411 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Знос основних засобів».

3. Коригування на індекс переоцінки суми зносу у результаті дооцінки раніше уцінених активів: Д-т 10 К-т 1411.

4. Відображення суми дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, яка:

1) менша або дорівнює сумі попередніх уцінок, що були включені до складу витрат:

Д-т 10

К-т 7411 «Інші доходи за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Інші доходи за обмінними операціями»;

2) більша суми попередніх уцінок. У цьому випадку відображається в обліку сума перевищення дооцінки над сумою попередніх уцінок:

Д-т 10

К-т 5311 «Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів» субрахунок «Дооцінка (уцінка) необоротних активів».

Якщо відбувається відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності, то в обліку робляться проведення: Д-т 1411, 1412, 1414 К-т 7411

Далі розглянемо як в бюджетному обліку відображається уцінка об'єктів необоротних активів.

Суму уцінки відноситься до складу витрат звітного періоду. Але є особливість у частині відображення уцінки необоротних активів, які раніше були дооцінені. У цьому випадку сума уцінки зараховується до зменшення капіталу в дооцінках, але не більше суми дооцінки. Суму перевищення

уцінки над раніше проведеною дооцінкою відноситься до складу витрат звітного періоду.

Дослідимо приклад відображення в обліку сум уцінки об'єкта необоротних активів:

1. Спочатку розраховується індекс переоцінки та коригується сума зносу на цей індекс:

Д-т 1411 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Знос основних засобів».

К-т 10.

2. Відноситься до складу відповідних витрат сума уцінки:

Д-т 8411 «Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Інші витрати за обмінними операціями»

К-т 10

3. Коригується на індекс переоцінки суму зносу у результаті уцінки раніше дооцінених активів: Д-т 1411 К-т 10.

4. Відображення суми уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, яка:

1) менша або дорівнює сумі попередніх дооцінок:

Д-т 5311 «Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»

К-т 10;

2) більша суми попередніх дооцінок. У цьому випадку відображається в обліку сума перевищення уцінки над сумою попередніх дооцінок:

Д-т 8411 «Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Інші витрати за обмінними операціями»

К-т 10.

Якщо виникають втрати від зменшення корисності об'єкта необоротних активів, то вони відображаються в обліку наступним чином:

Д-т 8411 «Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Інші витрати за обмінними операціями»

К-т 1411 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Знос основних засобів».

Далі розглянемо особливості бюджетного обліку операцій, пов'язаних зі списанням з балансу установи об'єктів необоротних активів.

Ліквідація необоротних активів може відбуватися у зв'язку з:

- непридатністю корисного використання об'єктів необоротних активів (тобто, «коли характеристики активу неможливо відновити за допомогою ремонтів, переоснащення, реконструкції або таке відновлення економічно є недоцільним» [27]);

- з реалізацією або безоплатною передачею іншим установам;

- знищенням, пошкодженням, які виявлені у процесі інвентаризації;

- тощо.

Відображення в обліку таких операцій має відбуватися на підставі таких підтверджуючих первинних документах, як-то:

- акт приймання-передачі основних засобів;

- акт списання основних засобів (часткової ліквідації);

- акт списання транспортних засобів.

До того ж при застосуванні меморіальної форми рахівництва операції з вибуття необоротних активів відображаються в такому обліковому регістрі, як меморіальний ордер № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів».

Розглянемо облік типових операцій списання з балансу необоротних активів у зв'язку з їх вибуттям за різними причинами.

1. Безоплатно передано об'єкт необоротних активів в межах одного органу управління майном (внутрішнє переміщення)

Д-т 5111 «Внесений капітал розпорядникам бюджетних коштів»

К-т 1015 «Основні засоби та інвестиційна нерухомість розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Транспортні засоби».

2. Відображена сума зносу, яка нарахована на об'єкт необоротних активів:

Д-т 1411 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Знос основних засобів»

К-т 8114 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», субрахунок «Амортизація».

3. Відображено суму дооцінки основного засобу, який раніше був дооцінений, через його вибуття:

Д-т 5311 «Капітал у дооцінках розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Дооцінка (уцінка) необоротних активів»

5512 «Фінансовий результат розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Накопичені фінансові результати виконання кошторису»

4. Списано у зв'язку з виявленою нестачею за результатами інвентаризації:

1) накопичений знос основних засобів:

Д-т 1411 «Знос основних засобів» К-т 10

2) залишкова вартість об'єкта основних засобів:

Д-т 8411 «Інші витрати за обмінними операціями розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Інші витрати за обмінними операціями»

К-т 10.

Одночасно в обліку відображається інформація щодо винних осіб.

5. Якщо встановлені винні особи, то робляться наступні проводки:

- на суму шкоди установі, яку винні особи мають погасити:

Д-т 2115 «Поточна дебіторська заборгованість розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»

К-т 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів». субрахунок «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»

- на суму шкоди, яку компенсують винні особи, а бюджетна установа перераховує ці кошти до бюджету:

Д-т 2115

К-т 6312 «Розрахунки за податками і зборами розпорядників бюджетних коштів», субрахунок «Інші розрахунки з бюджетом».

б. Якщо винні особи не встановлені, то в обліку ці дані накопичуються на забалансовому рахунку 073 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів» до встановлення винних осіб (із застосуванням подальших процедур компенсації нестач та відображенням таких операцій в обліку) або до закриття провадження у справі.

На умовному прикладі розглянемо списання МНМА у зв'язку з непридатністю такого об'єкта.

Вихідні дані

У бюджетній установі принтер, який вийшов з ладу й не підлягає ремонту, вирішено списати. У процесі ліквідування не виявлено матеріальних цінностей, придатних для подальшого використання.

Первісна вартість принтера 12600 грн. Вибуття оформлено актом списання МНМА.

Облік списання МНМА у зв'язку з непридатністю їх корисного використання наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Облік списання МНМА у зв'язку з непридатністю їх корисного використання

№ з/п	Господарська операція	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	
1	Нарахована амортизація принтера у місяці списання	8014	1412	6300
2	Списано знос принтеру	1412	1113	12600
3	Віднесено на фінансовий результат звітного періоду витрати з амортизації	5511	8014	6300

Джерело: [27]

Як видно з табл. 2.2, у разі вибуття об'єкта необоротних активів з балансу бюджетної установи списуються сума накопиченого зносу, первісна (переоцінена) вартість та балансова вартість.

Висновок до розділу 2

На підставі вивчення економічної та організаційної характеристики досліджуваного комунального закладу «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради», діючої практики ведення бюджетного обліку у роботі розкрито особливості документального забезпечення обліку операцій з необоротними активами. Визначені первинні документи та інші облікові регістри, які підтверджують проведення операцій з необоротними активами на всіх стадіях господарського процесу, - починаючи з оприбуткування таких активів на баланс установи та завершуючи їх списанням з балансу. Розгляд типових проведення в бюджетному обліку операцій з необоротними активами дав змогу виявити їх специфіку за різними напрямками, зокрема, при відображенні різних видів ремонтів, технічного обслуговування, капітальних поліпшень необоротних активів, нарахуванні амортизації, переоцінки їх вартості. Це обумовило проведення подальших досліджень у напрямку аналізу та контролю операцій з необоротними активами у бюджетних установах.

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

3.1. Аналіз стану необоротних активів у бюджетних установах

Ефективність діяльності бюджетної установи значною мірою залежить від її забезпеченості необоротними активами, які складають найбільшу частину активів бюджетних установ, визначають можливі обсяги наданих послуг та визначають кінцеві результати її діяльності.

Раціональне використання необоротних активів та функціональних потужностей бюджетної установи сприяє покращанню всіх техніко-економічних показників, зокрема збільшенню обсягу діяльності, зниженню трудомісткості одиниці виконаних робіт або наданих послуг.

Зважаючи на це, особливо важливим стає аналіз стану необоротних активів бюджетних установ, який включатиме:

- оцінку відповідності їх наявної кількості за складом і структурою нормативним потребам бюджетної установи, які визначаються, виходячи з її потужності, обсягу та функціональних особливостей діяльності;
- розрахунок показників інтенсивності руху та якісного стану основних засобів – показників придатності й зносу;
- аналіз показників віддачі на одиницю ресурсів та місткості ресурсів у одиниці наданих послуг.

Показники віддачі ресурсів бюджетної установи характеризують величину виконаної роботи або наданих послуг у розрахунку на 1 грн. використаних ресурсів, а показники місткості характеризують витрати або запаси ресурсів у розрахунку на 1 грн. виконаної роботи чи наданих послуг.

Загальні та спеціальні показники використання основних засобів бюджетних установ дають можливість комплексного вивчення стану

управління установою і показують першочергові напрямки вдосконалення необоротних активів.

Спочатку варто проаналізувати показники необоротних активів у динаміці років на підставі даних Балансу та інших видів фінансової звітності (Додатки Д, Е, Ж, И, К), що наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз показників необоротних активів у динаміці років у
КЗ «Одеська спеціальна школа №88 Одеської обласної ради»

Актив	Станом на кінець 2022 р.		Станом на кінець 2023 р.		Абсолютне відхилення, (+,-), р. 4-р. 2, тис. грн.	Відносне відхилення, р. 4 / р. 2 x 100, %
	Тис. грн.	%	Тис. грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7
1. Нефінансові активи						
<i>Основні засоби:</i>						
первісна вартість	7817,7	x	7790,0	x	-27,7	99,65
знос	2745,4	x	2816,5	x	-71,1	2,58
балансова вартість	5072,3	100	4973,5	100	-98,8	98,05
<i>Інвестиційна нерухомість</i>	-	-	-	-	-	-
<i>Нематеріальні активи</i>	-	-	-	-	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	-	-	-	-	-	-
Усього необоротних активів (розділ 1)	5072,3	100	4973,5	100	-98,8	98,05

Джерело: складено за даними фінансової звітності закладу

Огляд динаміки необоротних активів КЗ «Одеська спеціальна школа №88 Одеської обласної ради» вказує на зменшення залишкової вартості основних засобів приблизно на 1,95 % (100 - 98,05) або на 98,8 тис. грн.

Розрахуємо окремі фінансові показники, які відображатимуть стан необоротних активів установи.

Так, коефіцієнт зносу основних засобів визначається за формулою 3.1:

$$K_z = Z_{oz} / ПВ_{oz} , \quad (3.1)$$

де K_z – коефіцієнт зносу основних засобів;

$Z_{\text{оз}}$ – знос основних засобів;

$ПВ_{\text{оз}}$ – первісна вартість основних засобів.

Коефіцієнт зносу основних засобів склав:

за 2022 рік – 0,35, виходячи з розрахунку: 2745,4 / 7817,7;

за 2023 рік – 0,36, виходячи з розрахунку: 2816,5 / 7790,0.

Коефіцієнт строку використання основних засобів розраховується за формулою 3.2:

$$K_{\text{оз}} = ZV_{\text{оз}} / ПВ_{\text{оз}}, \quad (3.2)$$

де: $K_{\text{оз}}$ - коефіцієнт строку використання основних засобів;

$ZV_{\text{оз}}$ - залишкова / балансова вартість основних засобів;

$ПВ_{\text{оз}}$ – первісна вартість основних засобів.

Коефіцієнт строку використання основних засобів склав:

за 2022 рік - 0,65, виходячи з розрахунку: 5072,3/7817,7;

за 2023 рік – 0,64, виходячи з розрахунку: 4973,5/7790,0.

Дані розрахунків показують, що коефіцієнт зносу основних засобів з кожним роком зростає - у 2022 році знос склав 35 %, 2023 році – 36 %.

Нематеріальні активи на балансі установи не значаться, що свідчить про відсутність інноваційного характеру стратегії установи по відношенню до довгострокових вкладень, тобто не передбачені вкладення в інтелектуальну власність.

Аналітичні дані складу та структури необоротних активів КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» наведено у табл. 3.2.

Дані табл. 3.2 показують, що первісна вартість основних засобів на кінець звітного періоду незначно зменшилася - на 27,635 тис. грн.

У структурі основних засобів спостерігаються наступні зміни:

1. Відбулося зростання вартості машин та обладнання на 157,165 тис. грн. або на 11,8 %.

Таблиця 3.2

Аналіз складу та структури необоротних активів КЗ «Одеська
спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради»

Групи основних засобів	Наявність, тис. грн.		Відхилення, (+, -)		Терміни корисного використання, роки*
	на початок 2023 р.	на кінець 2023 р.	р. 3 - р. 2, тис. грн.	р. 3/ р. 2, %	
1	2	3	4	5	6
Інвестиційна нерухомість	-	-	-	-	
Земельні ділянки	3432,8	3432,8	-	-	
Капітальні витрати на поліпшення земель	-	-	-	-	
Будівлі, споруди та передавальні пристрої	921,935	921,935	-	-	50
Машини та обладнання	1333,166	1490,331	+157,165	+11,8	10
Транспортні засоби	25,429	25,429	-	-	25
Інструменти, прилади та інвентар	466,946	466,946	-	-	10
Багаторічні насадження	-	-	-	-	
Інші основні засоби	-	-	-	-	
Бібліотечні фонди	209,596	245,778	+36,182	+17,3	20
МНМА	949,763	983,465	+33,702	+3,5	20
Білизна, постільні речі, одяг та взуття	478,032	223,348	-254,684	-46,7	10
Разом необоротних активів	7817,667	7790,032	-27,635	-0,4	
* Терміни корисного використання прийняті на підставі наказу керівника КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради», який узгоджено з головним розпорядником коштів бюджетної установи					

Джерело: складено за даними бюджетної звітності закладу

2. Відбулося зростання вартості бібліотечних фондів на 36,182 тис. грн. або на 17,3 %, та МНМА на 33,702 тис. грн. або на 3,5%.

Одночасно зменшилося первісна вартість на 254,684 тис. грн. або на 46,7 % таких активів, як: білизна, постільні речі, одяг та взуття.

Можна зазначити, що зростання такої активної частини основних засобів, як машини і обладнання, є позитивним фактором, оскільки саме вони безпосередньо беруть участь у процесі виготовлення та реалізації робіт та послуг установи.

Важливою характеристикою якісного стану основних засобів на підприємстві є оцінка їх стану та руху.

Аналіз стану та руху необоротних активів КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» наведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз стану та руху необоротних активів КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради»

Аналітичні показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення, (+, -)	
	грн.		р. 3 – р. 2, грн.	р. 3 / р. 2, %
1	2	3	4	5
1. Збільшено необоротних активів - разом	124240	227049	+102809	+ 82,8
<i>Надійшло необоротних активів, у тому числі:</i>	124240	227049	+102809	+ 82,8
Машини та обладнання	77180	157165	+79985	+ майже удвічі
Бібліотечні фонди	18660	36182	+17522	+93,9
МНМА	28400	33702	+5302	+18,7
<i>Дооцінка необоротних активів</i>	-	-	-	-
2. Зменшено необоротних активів - разом	180210	254684	+74474	+41,3
<i>Продаж</i>	-	-	-	-
<i>Безоплатна передача, у тому числі:</i>	-	-	-	-
у межах головних розпорядників бюджетних коштів	-	-	-	-
<i>Списані як непридатні, у тому числі:</i>	180210	254684	+74474	+41,3
Білизна, постільні речі, одяг та взуття	180210	254684	+74474	+41,3
3. Показники зносу необоротних активів, у тому числі:				
- залишок на початку звітного періоду	2 561 175	2 745 375	+184200	+7,2
- нараховано амортизація	184200	198505	+14305	+7,8
- залишок на кінець звітного періоду	2 745 375	2 816 538	+71163	+2,6

Джерело: складено за даними бюджетної звітності закладу

Дані табл. 3.3 показують, що протягом періоду дослідження відбулося зростання необоротних активів на 82,8 % у зв'язку з їх оприбуткуванням від постачальників. Через непридатність подальшого використання білизни, постільних речей, одягу та взуття списана вартість таких активів на кінець

звітнього періоду у розмірі 254684 грн., що більше переднього періоду на 41,3%.

До основних показників, що характеризують рух основних засобів, відносяться такі показники, як-то

- коефіцієнт оновлення, який показує частку введених основних засобів у загальній їх вартості;
- коефіцієнт вибуття, що характеризує інтенсивність вибуття основних засобів;
- коефіцієнт зношення, що показує ступінь зносу основних засобів;
- коефіцієнт придатності, який показую придатну до експлуатації частину основних засобів;
- коефіцієнт приросту, який показує ступінь збільшення основних засобів у звітному періоді проти минулого періоду [28; 29; 30].

Визначимо фінансові показники, які характеризують рух основних засобів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Коефіцієнти руху основних засобів КЗ «Одеська спеціальна школа
№ 88 Одеської обласної ради»

Грн.

Аналітичні показники	Алгоритм визначення	2022 рік	2023 рік	р. 4 - р. 3, (+,-)
1	2	3	4	5
Коефіцієнт оновлення необоротних активів	Надійшло за рік / Наявність на кінець року	0,02 (124240/7817667)	0,03 (227049/7790032)	+0,01
Коефіцієнт вибуття необоротних активів	Вибуло протягом року / Наявність основних засобів на початок року	0,02 (180210/7761697)	0,03 (254684/7817667)	+0,01
Коефіцієнт зношення необоротних активів	Зношення на кінець року / Наявність на кінець року	0,35 (2745375/7817667)	0,36 (2816538/7790032)	+0,01
Коефіцієнт придатності необоротних	1- Коефіцієнт зношення	0,65 (1- 0,35)	0,64 (1-0,36)	-0,01

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5
активів				
Коефіцієнт приросту необоротних активів	Надійшло за рік - Вибуло протягом року) / Наявність основних засобів на початок року	0,01 $\Sigma = (124240 - 180210) / 7761697$	x $\Sigma = (227049 - 254684) / 7817667 = -0,03$	x

Джерело: складено за даними бюджетної звітності закладу

Аналіз даних табл. 3.3 та табл. 3.4 показує, що процес оновлення необоротних активів у звітному році порівняно з попереднім роком є незначним, що підтверджується невеликим зростанням коефіцієнта оновлення необоротних активів на 0,01.

Характеризуючи ступінь зношеності необоротних активів, слід відмітити, що в 2023 році показники зношеності декілька збільшилися у порівнянні з 2022 роком (з 0,35 до 0,36), а показники придатності, відповідно зменшилися – з 0,65 до 0,64, що свідчить в цілому про негативну тенденцію.

Узагальнюючи, можна зазначити що комунальний заклад в цілому має якісний склад наданих йому в управління необоротних активів, але такі об'єкти, виходячи з даних фінансових показників, підлягають більш інтенсивному (прискореному) оновленню, у тому числі через збільшення темпів надходження.

Ефективність використання необоротних активів прямо пов'язана з обсягами діяльності (з обсягами виконання робіт, послуг) бюджетної установи.

У процесі роботи на підставі даних бюджетної звітності можна проаналізувати показники виконання кошторису комунального закладу.

Бюджетна установа завжди працює в межах затвердженого кошторису за загальним та спеціальним фондом. У звітному періоді надходження коштів КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» формуються за рахунок бюджетного асигнування - загального та спеціального фондів.

Сума доходів загального фонду у звітному періоді склала 9603653 грн., яка повністю направлена на погашення поточних видатків установи, зокрема, на:

- оплату праці – 6 549000 грн. (5368 000 + 1181 000);
- використання товарів та послуг – 3 045553 грн. (у тому числі продукти харчування – 2000000 грн., комунальні послуги).

Визначення ефективного використання бюджетних асигнувань є одним з важливих питань аналітичної роботи у бюджетних установ. Визначення недоцільних витрат, розрахунків резервів розміру економії бюджетних коштів є актуальним питанням під час виконання державних програм установи.

Сучасні процеси розвитку передових інформаційних систем та засобів програмування дозволяють завчасно проводити аналіз економічних процесів у бюджетній сфері шляхом створення моделей за допомогою різних програмних продуктів - MS Excel, iThink, Simulink, AnyLogic, Extend тощо.

Для оцінювання виконання кошторису у КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» та виявлення впливу змін до кошторису використаємо можливості програми iThink, перевагою якої є візуалізація та підтримка авторського моделювання [31; 32].

Побудуємо модель розрахунків фактичних видатків за певною програмною класифікацією, які витрачаються кожний місяць у відповідності до їх покриття згідно з Планом асигнувань загального фонду та у відповідності до Звіту про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (рис. 3.1).

Простежити рух грошових коштів можна за допомогою даних з поточних рахунків, відкритих у казначействі.

У цьому сенсі унаочнимо зміни, які відбувались на відповідних рахунках(субрахунках).

Насамперед це рахунок 231 «Грошові кошти на рахунках розпорядників бюджетних коштів» із застосуванням відповідних субрахунків (231 «Інші рахунки в Казначействі», 2311 «Поточні рахунки в банку» тощо).

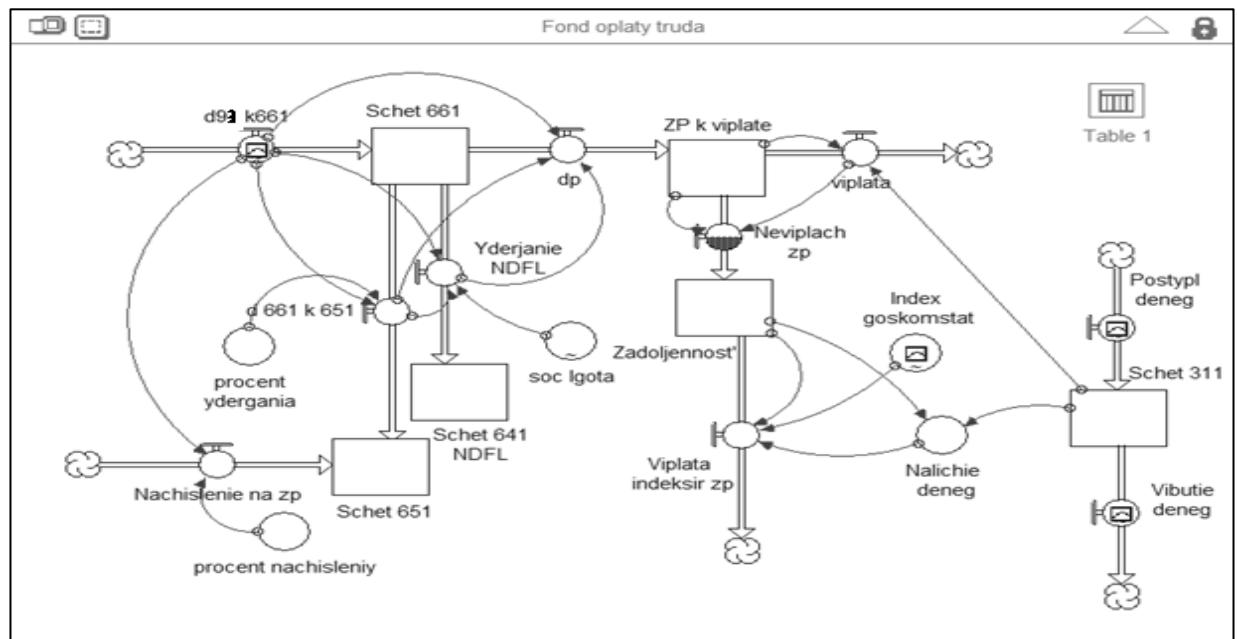


Рис. 3.1. Модель розрахунків фактичних видатків КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради»

Джерело: власна розробка

Проаналізуємо рух грошових коштів протягом 12 місяців (рис. 3.2).

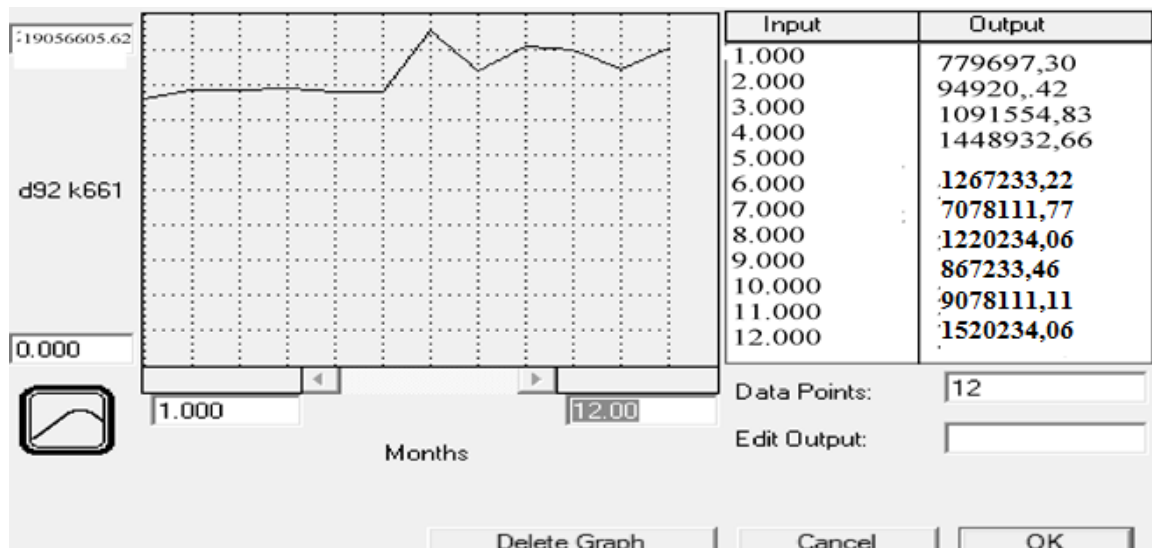


Рис. 3.2. Графічне зображення касових видатків КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради»

Джерело: власна розробка

В залежності від того, наскільки правильно та ефективно КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» буде використовувати отримані асигнування, виконувати кошторис, буде залежати фінансовий стан бюджетної установи.

Таким чином, дана модель надає можливість на конкретному прикладі побачити використання бюджетних коштів загального фонду по місяцях. До того ж за допомогою розробленої моделі можна простежити залежність між наявними на поточному рахунку грошовими коштами та видатками.

Отже, результати проведеної аналітичної роботи дають можливість:

- розкрити структуру, стан та рух необоротних активів на КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради;
- простежити виконання кошторису та запропонувати застосування моделі касових та фактичних видатків для їх співставлення та фінансування під час реалізації бюджетних програм.

Загалом це підвищить якість облікової, аналітичної та контрольної роботи у бюджетних установах.

3.2. Інвентаризація необоротних активів як дієвий спосіб контролю у бюджетних установах: проблемні аспекти та шляхи їх вирішення

У бюджетних установах, втім як і на інших підприємствах та організаціях, обов'язково проводиться інвентаризація необоротних активів.

Основна мета інвентаризації – це підтвердження відповідності даних бухгалтерського обліку з фактичними даними.

Інвентаризаційний процес, який в цілому є тотожним для підприємств, установ та організацій, організується у відповідності до наказу керівника «Про порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань».

Зразок наказу про проведення щорічної інвентаризації у бюджетних установах наведено на рис. 3.3.

НАКАЗ		
25.10.2024	Київ	№ 74
Про проведення щорічної інвентаризації		
Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства та на виконання норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 № 419, Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мініфіну від 02.09.2014 № 879,		
НАКАЗУЮ:		
1. Перед складанням річної фінансової звітності провести суцільну інвентаризацію всіх активів і зобов'язань, включаючи основні засоби, нематеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, розрахунки з контрагентами, із перевіркою і документальним підтвердженням їх наявності, стану, відповідності критеріям визнання та оцінки станом на 01.12.2024.		
2. Організацію інвентаризації і контроль за її проведенням покласти на постійно діючу інвентаризаційну комісію, затверджену наказом від 04.01.2024 № 7.		
3. Інвентаризацію провести у присутності матеріально відповідальних осіб: • завідувача складу Івана ТОВАРНОГО; • начальника відділу збуту Миколу ПРОДАЖНОГО; • механіка Ігора НЕЗЛАМНОГО; • касира Олени ГРОШОВОЇ.		
4. Інвентаризацію окремих об'єктів провести у такі строки: • товарно-матеріальних цінностей на складах, у незавершеному виробництві та готовій продукції, а також відвантажених і таких, що перебувають у дорозі, — до 07.12.2024; • грошових коштів у касі, цінних паперів, бланків суворої звітності — до 06.12.2024; • основних засобів, незавершених ремонтів основних засобів, нематеріальних активів, фінансових вкладень — до 10.12.2024; • розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами — до 13.12.2024.		
5. Постійно діючій інвентаризаційній комісії у п'ятиденний строк після закінчення щорічної інвентаризації передати матеріали інвентаризації на затвердження генеральному директору.		
6. Контроль за виконанням наказу залишаю за собою.		
Директор	<u>Вакула</u>	Сиверин ВАКУЛА
З наказом ознайомлені:		
Підписи членів постійно діючої інвентаризаційної комісії і дати ознайомлення		

Рис. 3.3. Зразок наказу про проведення щорічної інвентаризації у бюджетних установах

Джерело: [32]

Згідно з законодавчими вимогами у наказі вказується такі дані:

- дата та термін проведення інвентаризації;
- спосіб перевірки (суцільний чи вибірковий);
- склад інвентаризаційної та робочої інвентаризаційних комісій;
- матеріально-відповідальних осіб (МВО), у яких проводитимуть інвентаризацію;
- тощо (додаток Л).

У бюджетних установах інвентаризація необоротних активів завжди здійснюється перед складанням річної звітності та в деяких випадках, встановлених на законодавчому рівні. Наприклад, при зміні МВО інвентаризація здійснюється на дату приймання-передачі майна; у разі встановлення крадіжки, пошкодження активу - на дату виявлення таких фактів.

При проведенні інвентаризації необоротних активів фахівцями заповнюється відповідна документація, форми якої регламентовані наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації» від 17.06.2015 р. за № 572, зокрема:

- Інвентаризаційні описи (додаток М);
- Звіряльна відомість результатів інвентаризації;
- Акт інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків;
- Протокол інвентаризаційної комісії
- тощо [33].

За результатами інвентаризації інвентаризаційна комісія передає матеріали у бухгалтерію для відображення результатів в бюджетному обліку.

Інформаційна складова інвентаризаційного процесу наведена на рис. 3.4.

Типові проведення в обліку лишків необоротних активів за результатами інвентаризації наведено у табл. 3.5.

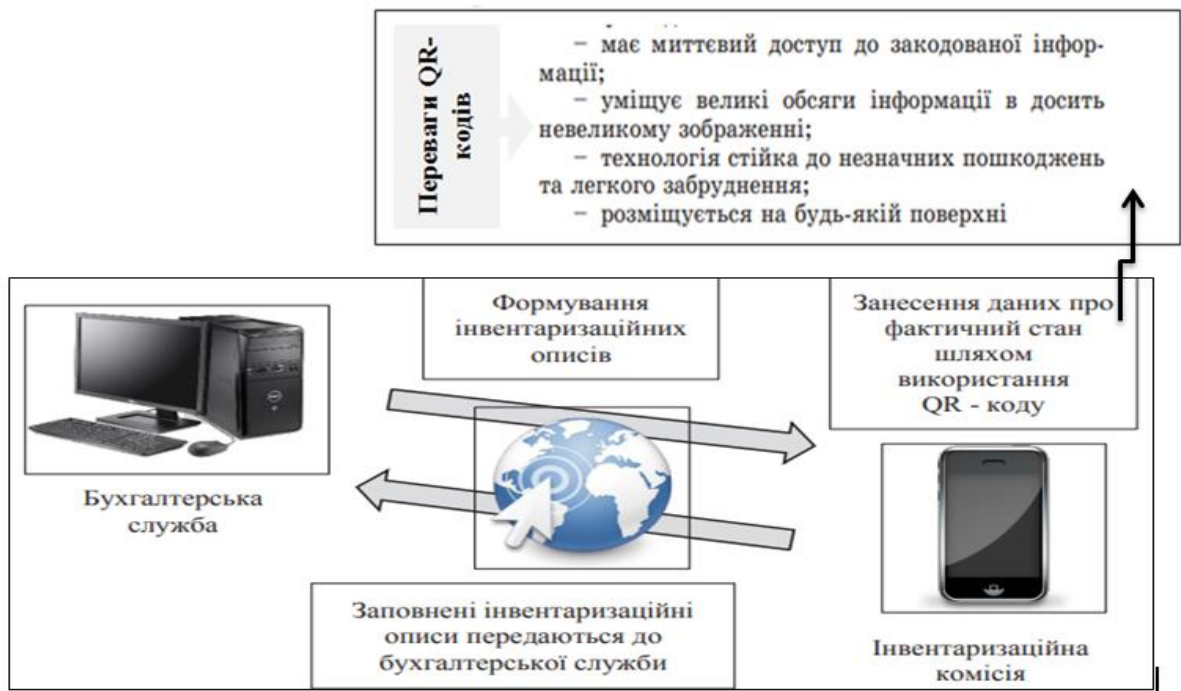


Рис. 3.4. Інформаційна складова інвентаризаційного процесу

Джерело: [34]

Таблиця 3.5

Облік лишків необоротних активів за результатами інвентаризації

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
На суму виявлених лишків нараховано дохід	2313 Реєстраційні рахунки	7112 Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі	14000
Відображаємо суму касових видатків за операціями надходження у натуральній формі (лишки)	2117 Інша поточна дебіторська заборгованість	2313 Реєстраційні рахунки	14000
Оприбутковуємо лишки необоротних активів, які раніше в обліку не рахувались і які установа використовуватиме у майбутньому	1016 Інструменти, прилади, інвентар	2117 Інша поточна дебіторська заборгованість	14000
Відображаємо зміни в капіталі	7112 Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі	51 Внесений капітал	14000

Джерело: власна розробка

Далі розглянемо типові проведення в обліку нестач необоротних активів за результатами інвентаризації у бюджетній установі (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Облік нестач необоротних активів за результатами інвентаризації у
бюджетній установі

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4
Списано знос об'єкту необоротних активів	1412 Знос інших необоротних матеріальних активів	1018 Інші основні засоби	26000
Списано балансову вартість об'єкту необоротних активів	8411 Інші витрати за обмінними операціями	1018 Інші основні засоби	18000
У разі встановленої винної особи в обліку проводиться: - сума відшкодування установі - сума шкоди, яка зараховується у дохід бюджету	2115 Розрахунки з відшкодування завданих збитків	7111 Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)	30000
	2115 Розрахунки з відшкодування завданих збитків	6312 Інші розрахунки з бюджетом	10000
У разі не встановлення винних осіб, суму списаного активу відображається на позабалансовому рахунку.	073		15000

Джерело: власна розробка

Дослідження процесу інвентаризації необоротних активів в бюджетних установ дало змогу визначити деякі проблемні аспекти.

До таких проблем перш за все слід віднести наявність формального підходу до проведення інвентаризації в бюджетних установах, що є негативним явищем.

Причини формального підходу узагальнено на рис. 3.5.

З метою вирішення цих проблем варто застосовувати наступні заходи.

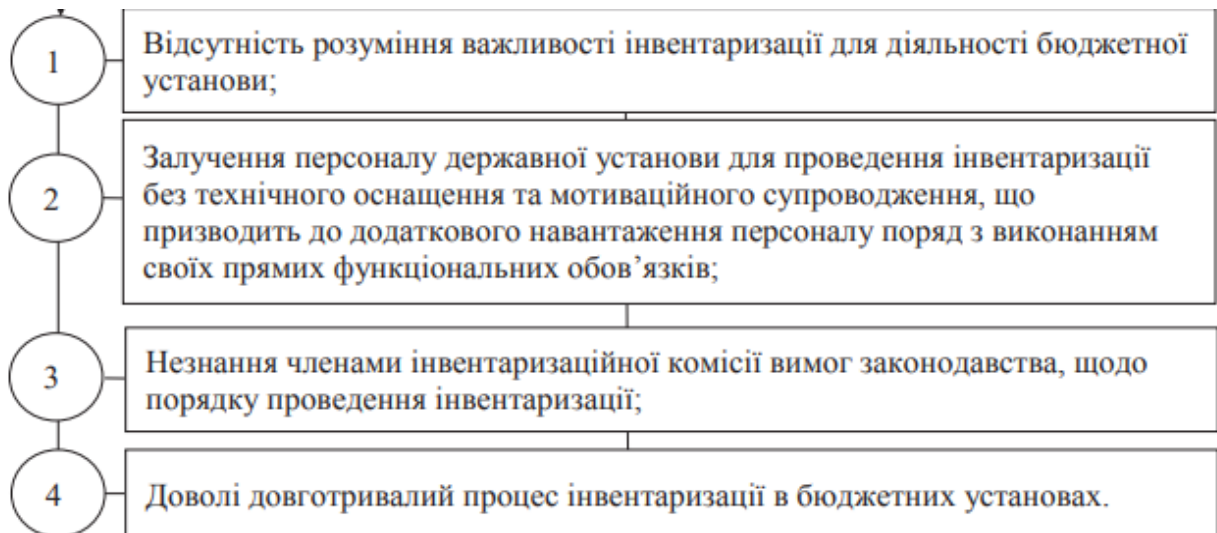


Рис. 3.5. Причини формального підходу до інвентаризаційного процесу в бюджетних установах

Джерело:[34]

Це такі заходи:

- проводити методичні навчання фахівців, насамперед членів інвентаризаційних комісій;
- удосконалювати технологічну та інформаційну забезпеченість членів інвентаризаційних комісій шляхом посилення автоматизації інвентаризаційного процесу, а також системи обліку і контролю через впровадження новітніх технологій.

Окремо варто зазначити, що на законодавчому рівні передбачена відповідальність посадових осіб за непроведення інвентаризації перед складанням перед складанням річної фінансової звітності. Зауважимо, що звітність, яка не підтверджена інвентаризацією, може бути кваліфікована як недостовірна.

Втім, якщо інвентаризація проведена несвоєчасно або неякісно, то також передбачена адміністративна відповідальність, до якої можуть бути притягнуті посадові особи з нарахуванням штрафів (відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення [35]). Такі справи

розглядаються фіскальними органами, які й ухвалюють рішення про притягнення винних осіб до адміністративної відповідальності.

Огляд порушень у процесі дослідження основних положень інвентаризації в бюджетних установах дав змогу узагальнити типові помилки (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Типові помилки інвентаризаційного процесу в бюджетних установах

Вид порушень	Характеристика порушень
1	2
Організаційний аспект	✓ відсутність підстави для проведення інвентаризації; ✓ неповний склад комісії при проведенні інвентаризації; ✓ відсутність розписки від МВО; ✓ відсутність обмеження доступу сторонніх людей до приміщення, де зберігаються документи; ✓ порушення вимоги суцільності інвентаризації
Невірно оформленні документи за результатами інвентаризації	✓ несвоєчасне відображення результатів; ✓ складання інвентаризаційного опису в одному примірнику ✓ неправильне заповнення інвентаризаційних документів та некоректні виправлення в них; ✓ порушення порядку облікових дій при встановленні пересортиць та взаємозаліку лишків та нестач. (наприклад, не враховані умови здійснення пересортиці, а саме: виявлені у однієї й тієї ж МВО; цінності мають однакове найменування; має бути рівна кількість; утворилися в одному періоді.

Джерело: складено за [36]

Отже, вирішення всіх проблемних аспектів під час проведення інвентаризації дасть фахівцям-обліковцям впевненість у достовірності фінансової інформації, що є запорукою зниження різноманітних ризиків у системі управління бюджетної установи.

Висновок до розділу 3

У роботі на підставі теоретико-прикладних аспектів обліку необоротних активів у бюджетних установах проаналізовано їх структура у динаміці років, стан та рух у КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради». За допомогою відповідних фінансових коефіцієнтів з'ясована ступінь ефективності використання необоротних активів. З метою загального

уявлення про успішність функціонування комунального закладу проаналізовані показники виконання кошторису та запропонована модель розрахунків фактичних та касових видатків, що дає змогу своєчасно аналізувати їх взаємозв'язок та приймати ефективні управлінські рішення під час виконання кошторису та освоєння бюджетного фінансування.

Також у роботі розкрито проблемні аспекти інвентаризації необоротних активів у бюджетних установах, що дало можливість запропонувати шляхи їх вирішення, та довести, що саме удосконалення інвентаризаційного процесу підвищить якість фінансового контролю.

ВИСНОВКИ

Відповідно до мети у роботі були вирішені оставлені завдання, за результатами яких зроблені наступні висновки:

1. На підставі визначення сутності необоротних активів у системі бюджетного обліку, розгляду їх класифікації за різними ознаками, вивчення нормативних вимог щодо оцінки видів необоротних активів дозволило розкрити головні теоретичні аспекти бюджетного обліку із зосередженням уваги на особливостях оцінювання необоротних активів у бюджетних установах в залежності від умов їх придбання та використання.

2. Дослідження основних вимог до формування облікової політики у частині необоротних активів у бюджетних установах дало змогу зазначити, що при розробці облікової політики фахівцям потрібно враховувати специфіку діяльності бюджетної установи, галузеву направленість, варіативність норм у теорії та практиці бюджетного обліку та звітності. Також вважаємо за потрібне розробити законодавчому рівні уніфікований підхід до оцінки МНМА у бюджетних установах, що підвищить якість та прозорість облікової інформації, зменшить ризики викривлення показників витрат та результатів виконання кошторисів у бюджетних установах.

3. На підставі ознайомлення з загальними положеннями комунального закладу «Одеська спеціальна школа №88 Одеської обласної ради» у роботі наведена його організаційно-економічна характеристика та досліджена сучасна практика документального забезпечення обліку операцій з необоротними активами. Це дало змогу розкрити механізм документування операцій, пов'язаних з оприбуткуванням, рухом та списанням з балансу необоротних активів, унаочнити специфіку відображення таких операцій в обліку установи за різними напрямками, у тому числі: при відображенні поточних та капітальних ремонтів, технічного обслуговування, капітальних поліпшень необоротних активів, нарахуванні амортизації, переоцінки їх вартості.

4. Результати проведеного аналізу використання необоротних активів у КЗ «Одеська спеціальна школа № 88 Одеської обласної ради» через оцінювання структури, стану та руху необоротних активів за допомогою таких фінансових показників, як коефіцієнти оновлення, вибуття, зношення, придатності, приросту основних засобів. Доведено, що комунальний заклад в цілому має якісний склад наданих йому в управління необоротних активів, але такі об'єкти, виходячи з даних фінансових показників, підлягають більш інтенсивному (прискореному) оновленню, у тому числі через збільшення темпів надходження. Ефективність використання необоротних активів прямо пов'язана з обсягами виконання робіт, послуг бюджетної установи, тому у роботі проаналізовано окремі показники виконання кошторису комунального закладу. За результатами аналізу запропоновано застосування відповідної моделі касових та фактичних видатків для їх співставлення видатків і фінансування під час виконання бюджетних програм. Це дасть можливість підвищити якість облікової, аналітичної та контрольної роботи у бюджетних установах.

5. На основі дослідження основних положень організації та проведення інвентаризації як дієвого засобу фінансового контролю, у роботі виявлено проблемні аспекти інвентаризаційного процесу, причини формального підходу до нього, типові помилки результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку та запропоновано шляхи їх вирішення з метою удосконалення системи управління в бюджетних установах.

Список використаних джерел

1. Україна у цифрах, 2022: Збірник статистики. 2023. с. 16. URL : https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/08/zb_Ukraine_in_figures_22.pdf.
2. Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/Re18312?an=36>;
3. Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/Re18312>
4. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203, зі змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 30.03.2023 р. за № 162. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text>
5. Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 129 «Інвестиційна нерухомість» Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0094-11#Text>
6. Про затвердження Змін до деяких методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 09.06.2023 р. № 310. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0310201-23#Text>
7. Хомюк А. Справедлива вартість у бухобліку: коли оцінювач обов'язковий та як визначити самотійно. *Професійний бухгалтер*, № 28, 2021. С. 17.
8. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>
9. Крута Л. Коли визначати справедливу вартість. *Бухгалтерія: бюджет*. № 10/2021. URL: <https://ibuhgalter.net/articles/709>

10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості»: Міжнародний стандарт від 30.06.2017. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17025>

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11, з урахуванням останніх змін, внесених Наказом Міністерства фінансів України від 09.06.2023 р. № 310. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

12. Бюджетний кодекс України: Кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2456-17>

13. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI / Верховна Рада України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV / Верховна Рада України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua>

15. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#n550>

16. Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. № 1629. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/re18825z>

17. Канєва Т. В. Бюджет у системі фінансово-економічних відносин : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. 392 с.

18. Дорошенко М. Облікова політика: для чого, чим регулюється, на що впливає? *Газета «Новий бюджетний облік»* 2022. Бухгалтерський інтернет-портал. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/articles/1167>

19. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В. М. Савченко, О. В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. 362 с.

20. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. за № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>

21. Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.01.2011 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/59-2011-%D0%BF#Text>

22. Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. за № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>

23. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16#Text>

24. Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд: Наказ Держжитлокомунгоспу України від 10.08.2004 р. за № 150, зі змінами внесеними Наказом Держжитлокомунгоспу України від 26.11.2014 р. № 330. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z1046-04#n14>

25. Облік основних засобів 2024: від придбання до списання. *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. 2024. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/184-oblk-osnovnih-zasobv-2022-vd-pridbannya-do-spisannya>

26. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 03.10.2019 р. за № 157-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/157-20>

27. Онищенко В. Малоцінні необоротні матеріальні активи. *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. 16.07.2024. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/267-malotsnn-neoborotn-materaln-aktiv-mnma#ancex4>
28. Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. Фінансовий аналіз: навч. посіб.: Тернопіль:, ТНЕУ, 2016. 304 с.
29. Волкова Н. А., Подвальна Н. Е., Семенова К.Д. Економічний аналіз: навч. посібник. Одеса: ППЦ «Белка». 2020. 240 с.
30. Західна О., Мосолова Ю. Аналіз фінансування бюджетних установ та організацій в Україні. *Молодий вчений*, (2019)11 (75), С. 491-495. URL: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-106>
31. Олійник Ю.О. Вибір засобів імітаційного моделювання для інтеграції з системою управління державними фінансами. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*, № 4(53), 2011. С. 215-221.
32. Моделювання економічних систем і процесів: навчально-методичний комплекс: навч. посіб. / Капустян В.О., Мажара Г.А. Солнцев С.О.; КПІ ім. Ігоря Сікорського. Київ: КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2021. 44 с.
32. Левадський І. Інвентаризація основних засобів: порядок проведення. 13.09.2024. *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/295-nventarizatsya-osnovnih-zasobv>
33. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2015 р. за № 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text>
34. Черешневий О. І. Шляхи удосконалення інвентаризації необоротних матеріальних активів у бюджетній установі. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2020. Т. 25. Вип. 6 (85). С. 260-264. URL: http://www.visnyk-onu.od.ua/journal /2020_25_6/47.pdf

35. Кодекс України про адміністративні правопорушення: кодекс України від 07.12.1984 р. № 8073-X / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/80731-10>

36. Боденчук Л. А ви провели інвентаризацію без помилок? *Актив-Софт*. 23.12.2021 р. URL : <https://aktiv.ua/ua/materials/articles/oshibki-inventarizacii>

ДОДАТКИ