

**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та внутрішній контроль основних засобів бюджетної установи
«Запорізький національний університет»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0711 oa–з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»

Є.В. Тарабан

Керівник к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент к.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.

Запоріжжя – 2022

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«_____» _____ 2022 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Тарабан Євгенії Василівні

1. Тема роботи: Облік та внутрішній контроль основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет»
керівник роботи Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 09.06.2022 р., № 641–с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2022 року
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет»
4. Зміст розрахунково–пояснювальної записки (перелік питань, що належить розробити): систематизувати теоретико–методичні аспекти ідентифікації та обліку основних засобів бюджетних установ; дослідити наявну систему відображення в обліку ЗНУ основних засобів та розробити пропозиції щодо її вдосконалення; проаналізувати наявну в ЗНУ систему внутрішнього контролю основних засобів та розробити пропозиції щодо підвищення її ефективності
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов’язкових креслень): кваліфікаційна робота містить: 11 табл., 4 рис.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	19.08.2022	19.08.2022
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	16.09.2022	16.09.2022
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	07.10.2022	07.10.2022

7. Дата видачі завдання: 15 червня 2022 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2022	виконано
2.	Написання вступу	липень 2022	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2022	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2022	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2022	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2022	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2022	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2022	виконано

Студентка _____
(підпис)

Є.В. Тарабан

Керівник роботи _____
(підпис)

Ю.Б. Скорнякова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 3 розділи, 110 с., 4 рис., 11 табл., 3 додатка, 80 джерел.

ОСНОВНІ ЗАСОБИ, БЮДЖЕТНА УСТАНОВА, ОБЛІК, ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ, АМОРТИЗАЦІЯ, МЕТОДИ АМОРТИЗАЦІЇ, ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ

Об'єкт дослідження – процес обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет».

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико–методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ з метою підвищення якісного рівня інформаційного забезпечення процесу управління бюджетними установами. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення бухгалтерського обліку основних засобів в установах державного сектору шляхом обґрунтування доцільності доповнення НП(С)БОДС № 121 «Основні засоби» можливістю застосування кумулятивного та виробничого методів амортизації основних засобів та розробки форм відомостей нарахування амортизації зазначеними методами;

– методичне забезпечення організації внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ за рахунок впровадження в контрольну практику розробленої схеми Тестової оцінки системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ.

За підсумками проведеного дослідження систематизовано первинні документи щодо руху основних засобів бюджетних установ, що дозволить підвищити методичне забезпечення первинного обліку руху основних засобів, а також розроблені План та Програма контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ, застосування яких у практиці контролю дозволить суттєво підвищити якість контрольних процедур та відповідно створити умови для підвищення ефективності використання основних засобів бюджетними установами.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ з метою підвищення якісного рівня інформаційного забезпечення процесу управління бюджетними установами в цілому.

SUMMARY

Qualifying work contains 3 sections, 110 pp., 4 fig., 11 tab., 3 annex, 80 references.

FIXED ASSETS, BUDGET INSTITUTION, ACCOUNTING, PRIMARY DOCUMENTS, DEPRECIATION, DEPRECIATION METHODS, INTERNAL CONTROL

The object of the study is the process of accounting and internal control of fixed assets of the budgetary institution «Zaporizhzhia National University».

The purpose of the qualification work is to substantiate theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the organization of accounting and internal control of fixed assets of the budgetary institution «Zaporizhzhia National University».

Research methods: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research, general scientific methods of cognition were used: methods of scientific generalization, dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, scientific abstraction, systematic and complex analysis, synthesis.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of the system of accounting and internal control of the fixed assets of budgetary institutions in order to increase the quality of the information support of the management process of budgetary institutions. In the process of research, the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

acquired further development:

– methodical support for accounting of fixed assets in public sector

institutions by justifying the feasibility of supplementing NP(S)BODS No. 121 "Fixed Assets" with the possibility of applying cumulative and production methods of depreciation of fixed assets and developing information forms for calculating depreciation using the specified methods;

– methodical support for the organization of internal control of fixed assets of budgetary institutions due to the introduction into control practice of the developed test assessment scheme of the accounting system and internal control of fixed assets of budgetary institutions.

Based on the results of the conducted research, the primary documents on the movement of fixed assets of budgetary institutions were systematized, which will allow to improve the methodological support of the primary accounting of the movement of fixed assets, as well as the Plan and Program of control procedures for the availability and use of fixed assets of budgetary institutions were developed, the use of which in the practice of control will significantly improve the quality control procedures and, accordingly, create conditions for increasing the efficiency of the use of fixed assets by budget institutions.

The practical application of the recommendations proposed by the author will allow to increase the quality level of accounting and internal control of fixed assets of budgetary institutions. The obtained research results are aimed at increasing the quality level of accounting and internal control of fixed assets of budget institutions with the aim of increasing the quality level of information support of the management process of budget institutions as a whole.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ	
РЕФЕРАТ	
SUMMARY	
ВСТУП	9
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО–НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ	
1.1 Ідентифікація та класифікація основних засобів бюджетних установ.....	14
1.2 Порядок і особливості оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку бюджетних установ.....	30
1.3 Сутність та особливості амортизації основних засобів в бюджетних установах.....	41
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ «ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»	
2.1 Організаційно–економічна характеристика установи.....	54
2.2 Особливості системи відображення в обліку наявності та руху основних засобів.....	63
2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку основних засобів бюджетних установ.....	74
РОЗДІЛ 3 ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ «ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»	
3.1 Нормативно–правове та методичне забезпечення внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ.....	81
3.2 Характеристика наявної практики внутрішнього контролю основних засобів в установі.....	83
3.3 Шляхи підвищення якості внутрішнього контролю та забезпечення ефективності використання основних засобів державних закладів освіти	86
ВИСНОВКИ.....	95

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ.....	100
ДОДАТОК А Відомість нарахування амортизації основних засобів (виробничий метод).....	109
ДОДАТОК Б Відомість нарахування амортизації основних засобів (кумулятивний метод).....	113

ВСТУП

Бухгалтерський облік у бюджетних установах виступає механізмом реєстрації фактів господарського життя та внутрішнього контролю за виконанням кошторису доходів і видатків та є джерелом інформації, необхідної для прийняття рішень її користувачами, якими є розпорядники грошових коштів вищих рівнів та керівництво бюджетних установ.

Основні засоби є важливою складовою активів бюджетних установ, на формування яких спрямовуються суттєві бюджетні кошти, відповідно якісна інформаційна підтримка управління основними засобами, що є невід'ємною умовою їх збереження та ефективного використання, набуває особливої актуальності.

У державних закладах освіти основні засоби використовуються для створення необхідних умов провадження на високому рівні освітньої діяльності, реалізації учасниками навчально–виховного процесу їх здібностей і талантів, провадження наукової діяльності шляхом проведення наукових досліджень та забезпечення творчої діяльності учасників навчально–виховного процесу, забезпечення належних умов праці персоналу бюджетних установ. Раціональне та ощадне використання, догляд та своєчасне обслуговування основних засобів сприяє їх якісному виконанню відповідних функцій, збільшує термін їх використання, це скорочує витрати на ремонт та придбання нових матеріальних активів.

Ключовим завданням обліку основних засобів є збір та систематизація якісної, повної та об'єктивної інформації та коректне відображення в обліку та звітності наявності та руху основних засобів. В той же час варто зазначити, що інформація в обліку та звітності відносно основних засобів через недосконалість вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому не завжди у повній мірі задовольняє інформаційні потреби управління, саме тому питання обліку основних засобів державних закладів освіти потребує

подальшого дослідження та вдосконалення. Проблемним питанням в практиці діяльності державних закладів освіти залишається також формування дієвої системи внутрішнього контролю наявності та ефективного використання основних засобів.

Розв'язанню теоретичних, методичних та практичних питань організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ присвячені дослідження багатьох вчених–економістів, таких, як П. Атамас, М. Болюх, Ю. Верига, Л. Гуцайлюк, Р. Джога, М. Дубініна, Л. Кіндрацька, І. Ксьонжик, С. Левицька, Л. Ловінська, М. Лучко, Є. Мних, С. Свірко та багатьох інших. В той же час реформування вітчизняних нормативних документів щодо організації обліку основних засобів в бюджетних установах, а також розвиток господарської практики таких установ постійно актуалізує нові запитання та завдання щодо забезпечення інформаційної підтримки процесу управління. Відповідно низка питань щодо обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ залишається остаточно не вирішеною, потребує систематизації, уточнень та розвитку, що й актуалізує актуальність подальших досліджень.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет».

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути проблематику ідентифікації, класифікації та амортизації основних засобів бюджетних установ;
- систематизувати та проаналізувати теоретико–нормативні аспекти організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ;
- дослідити наявну систему відображення в обліку бюджетної установи «Запорізький національний університет» основних засобів та

розробити пропозиції щодо її вдосконалення;

– проаналізувати практику внутрішнього контролю наявності та використання основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет»;

– обґрунтувати пропозиції щодо підвищення якісного рівня системи внутрішнього контролю основних засобів державних закладів освіти з метою забезпечення ефективності їх використання.

Об'єкт дослідження – процес обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів державних закладів освіти.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально–економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики ідентифікації, класифікації та амортизації основних засобів бюджетних установ), діалектичний метод (при дослідженні теоретико–нормативних аспектів організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи «Запорізький національний університет» та розробці пропозицій щодо її вдосконалення), метод синтезу (в процесі систематизації первинних документів щодо руху основних засобів бюджетних установ, в процесі розробки плану та програми контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико–методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з

удосконаленням системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ з метою підвищення якісного рівня інформаційного забезпечення процесу управління бюджетними установами.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- систематизовані первинні документи щодо руху основних засобів бюджетних установ, що дозволить підвищити методичне забезпечення первинного обліку руху основних засобів;

- запропонований розроблений в межах проведеного дослідження План контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ, застосування якого в практиці контролю дозволить суттєво підвищити якість контрольних процедур та відповідно створити умови для підвищення ефективності використання основних засобів бюджетними установами;

- сформована удосконалена Програма контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ із систематизацією основних контрольних процедур, робочих документів та висновків за кожною контрольною процедурою;

набули подальшого розвитку:

- методичне забезпечення бухгалтерського обліку основних засобів в установах державного сектору шляхом обґрунтування доцільності доповнення НП(С)БОДС № 121 «Основні засоби» можливістю застосування кумулятивного та виробничого методів амортизації основних засобів та розробки форм відомостей нарахування амортизації зазначеними методами;

- методичне забезпечення організації внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ за рахунок впровадження в контрольну практику розробленої схеми Тестової оцінки системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань ідентифікації, класифікації, амортизації

основних засобів, а також з питань організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ, законодавчі та нормативні акти з питань обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ з метою підвищення якісного рівня інформаційного забезпечення процесу управління бюджетними установами в цілому.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох науково–практичних конференціях: на XV Університетській науково–практичній конференції студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука–2022» і на XVII Міжнародній науково–практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях». Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Особливості ідентифікації та організації бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та додатків. Основний зміст викладено на 110 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО–НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

1.1 Ідентифікація та класифікація основних засобів бюджетних установ

В умовах інтеграційних процесів, формування і надання суб'єктами господарювання внутрішнім і зовнішнім користувачам максимально достовірної інформації, набуває надзвичайно важливого значення

Актуальними є питання щодо досягнення цілі уніфікації, гармонізації бухгалтерського обліку основних засобів бюджетних установ у результаті реалізації Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі.

В економічній літературі існує багато понять терміну основні засоби. Більшість науковців оцінювали методику та організацію бухгалтерського обліку основних засобів, спираючись на чинну нормативну базу.

На думку Косяка А. П. основні засоби підприємства – це сукупність матеріально–речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом [26].

С. Ф. Покропивний визначає основні фонди як засоби праці, які мають вартість і функціонують у виробництві тривалий час у своїй незмінній споживній формі, а їхня вартість переноситься конкретною працею на вартість продукції, що виробляється, (на платні послуги) частинами в міру спрацювання [9, с. 101].

Максименко І. Я., Тронькіна А. А. дають дещо інше визначення основним фондам. На її думку основні фонди – це матеріально–речові

цінності, діючи в незмінній натуральній формі на протязі тривалого періоду часу та втрачаючи свою вартість частками [33].

В економічній літературі доволі часто ототожнюють поняття «основні засоби» й «основні фонди».

Загальноекономічне визначення основних засобів покладено в основу термінів, які використовуються як для бухгалтерського обліку, та і для оподаткування. При цьому в бухгалтерському обліку прийнято використовувати термін «основні засоби», а для цілей оподаткування – термін «основні фонди».

Згідно п.4 НП(С)БО № 7 «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Подібне визначення основних засобів встановлено й у Національному положенні (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» затвердженого Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 № 1202 [46].

Згідно НП(С)БОДС № 121 одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, а саме:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
 - конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
 - відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
 - інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або

частина такого активу, що контролюється суб'єктом державного сектору.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

У п.п. 14.1.138. Податкового кодексу України [54] основні засоби визначаються як матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 грн, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 грн і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Будь який об'єкт, придбаний (отриманий безкоштовно, виготовлений та ін.) підприємством, повинен бути відображений в обліку. Але перед тим як приступити безпосередньо до обліку, необхідно пройти етапи визначення, класифікації та первісної оцінки. Точне визначення, правильна класифікація та достовірна оцінка – залог точного, правильного та достовірного обліку. Це з однієї сторони. З іншої сторони, помилки, допущенні на цих етапах, неминуче призводять до помилок в обліку.

На думку авторів підручника з бухгалтерського обліку, найбільш складним є питання класифікації та оцінки: «У практичній роботі бухгалтер повинен вирішувати три питання: 1) коли відбулася господарська операція (проблема ідентифікації – recognition issue), 2) яке вартісне вираження господарської операції (проблема оцінки – valuation issue), 3) яким чином повинні бути класифіковані господарські операції (проблема класифікації –

classification issue). Ці три проблеми лежать в основі майже всіх основних питань сучасного бухгалтерського обліку»[76].

Питання поділу активів на основні та оборотні доволі складне. Віднесення активів до основних засобів здійснюється за визначеними критеріями, тобто за присутніми тільки їм властивостям [63].

Найбільш повно питання визнання основних засобів та критеріїв, за якими необхідно відносити цінності до основних засобів, дослідила Могилова М. М. [43]. Зокрема, вона розглядає такі критерії віднесення активів до основних засобів: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість користування, матеріальність, вартісна межа.

Розглядаючи питання функціональної ролі активів, Могилова М. М. вважає, що не варто обмежувати використання основних засобів лише як засобів праці. З таким твердженням неможливо не погодитися, адже це дозволить віднести до основних засобів об'єкти, які не можуть служити засобами праці у буквальному розумінні, такі як предмети господарського інвентарю, багаторічні насадження, земельні ділянки та об'єкти природокористування.

Сутність такого критерію, як призначення активів, полягає в тому, що основні засоби признаються частиною майна. Цей критерій, який ввів ще А.Сміт, використовується у бухгалтерському обліку багатьох країн.

Третій критерій, який виділяє основні засоби серед інших об'єктів обліку, – сфера діяльності. Могилова М. М. зазначає, що К.Маркс, критикуючи погляди А. Сміта на основний капітал, вказував, що споруда, функціонуючи як житловий будинок, зовсім не має форми капіталу. К. Маркс до основного капіталу відносив засоби праці, які функціонують у процесі виробництва, для створення прибавочної вартості.

Розглядаючи нерухомість як критерій віднесення об'єктів обліку до основних засобів, Могилова М. М. звертається до робіт Н.Блатова, який вважав, що серед активних статей деякі мають таку малу рухомість, що

можуть бути названі нерухомими, або основними активами.

Такий критерій, як тривалість користування, був введений Німецьким торговим кодексом. Більш детально його обґрунтував К. Маркс, який зазначав: «... оскільки мова іде про виробництво, то тут приходиться приймати до уваги, на сам перед, лише ті частини основного капіталу, тривалість життя яких складає більше одного року». Критерій тривалості користування активів підприємства у виробничій діяльності дає можливість поділити їх на основні засоби та засоби в обороті. В економічній літературі цей критерій трактується неоднозначно. Так, А. Кальмес вважав, що до основних засобів необхідно відносити лише ті активи, які служать підприємству більше одного облікового періоду, тобто більше року. З такою позицією не погоджується професор В. Стоцький, який відмічає, що усі засоби, які переносять вартість на створюваний продукт частками, повинні відноситися до основних, незалежно від строку їх використання.

На думку Могилової М. М., тривалість використання повинна бути основним з основних критеріїв визнання основних засобів. Оскільки економічні вигоди від використання основних засобів підприємство отримує на протязі тривалого періоду, то витрати, пов'язані з придбанням основних засобів необхідно списувати на протязі циклу, який перевищує один рік. З такою думкою важко не погодитися, оскільки тут необхідно опиратися на один з основних принципів бухгалтерського обліку, згідно якого для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи з витратами, які були понесені для отримання цих доходів.

Наступним критерієм віднесення об'єктів до основних засобів Могилова М. М. називає матеріальність. Наявність фізичної форми для віднесення активу до основного засобу признає більшість наукових робітників.

Останнім критерієм основних засобів Могилова М. М. називає вартісну межу. У міжнародних стандартах фінансової звітності такий критерій не використовується. Однак деякі країни, зокрема Російська Федерація,

застосовує цей критерій. На думку Могилової М.М., вартісний критерій віднесення засобів до основних має ряд суттєвих недоліків. Тому вартісна межа не повинна бути визначаючим критерієм, оскільки вона залежить від інфляційних змін в економіці.

Ми вважаємо, що повністю ігнорувати цей критерій не варто, оскільки всі засоби праці з незначною вартістю, однак зі строком дії більше одного року, потрібно було б віднести до категорії основних засобів. Тому вартісна межа віднесення об'єктів обліку до основних або оборотних повинна бути елементом облікової політики підприємства та самостійно визначатися його керівником.

Термін «визнання» зустрічається у декількох національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, однак його визначення не приведено ні в стандартах, ні в інших документах з бухгалтерського обліку. Враховуючи те, що національні стандарти базуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та згідно ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [60] не повинні суперечити їм, доцільно скористатися п.п. 82–84 Концептуальної основи МСФЗ. Згідно п. 82 Концептуальної основи МСФЗ визнання – це процес включення в баланс або звіт про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента та критеріям визнання, наведеним у п. 83. В п. 82 Концептуальної основи МСФЗ наведені такі критерії: «існує ймовірність надходження на підприємство або вибуття з нього будь-якої економічної вигоди, зв'язаної зі статтею; стаття має собівартість або вартість, яка може бути достовірно визначена» [25].

Отже, визнання – це процедура стандартна та обов'язкова для всіх без виключення об'єктів обліку. Зокрема, згідно п.6 НП(С)БО №7 «Основні засоби» для визнання об'єкту основних засобів активом повинні бути виконані дві умови:

- підприємство сподівається отримати в майбутньому економічну вигоду від використання об'єкту;
- вартість об'єкту може бути достовірно визначена.

Неважно помітити, що в цілому ці критерії відповідають критеріям, встановленим п.83 Концептуальної основи МСФЗ.

На перший погляд, етап визнання не повинен визвати будь-яких серйозних проблем, адже критерії сформульовані досить чітко. Тем не менше є одне але...

Згідно п.4 НП(С)БО № 7 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи...», а згідно п.6 цього ж стандарту «об'єкт основних засобів визнається активом...». Виходить замкнуте коло, та незрозуміло, в якій послідовності повинно здійснюватися визнання:

– або спочатку об'єкт обліку визнається активом, а потім об'єктом основних засобів;

– або, навпаки, спочатку він визнається об'єктом основних засобів і лише потім слідує визнання (або невизнання) його активом?

Це питання має принципове значення та, по суті, зводиться до одного: чи можна об'єкт, що відповідає визначенню терміна «основні засоби», не визнати активом? Іншими словами, чи можлива ситуація, коли об'єкт, призначений для використання протягом терміну, що перевищує один рік, не буде визнаний активом? Тобто цей об'єкт не буде числитися на балансі підприємства, а витрати, зв'язані з його придбанням, будуть включені до складу витрат поточного періоду (періоду придбання).

Якщо порівняти визначення терміна «основні засоби» приведені в НП(С)БО №7 із критеріями визнання об'єкта основних засобів активом, неважно помітити їх відмінності. Визнання активом припускає можливість одержання економічної вигоди, а термін «основні засоби» відноситься і до тих об'єктів, що призначені для здійснення «соціально-культурних функцій» і від використання яких з самого початку не очікується одержання економічної вигоди. До речі, саме цим визначення терміна «основні засоби» в українському стандарті відрізняється від визначення, приведеного в МСФЗ № 16 «Основні засоби» [40], згідно якому «основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються компанією для виробництва, постачання

товарів та послуг, здавання в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей, а також передбачаються до використання на протязі більше одного періоду».

У цьому визначенні немає ніяких «соціально–культурних функцій». Їх наявність у НП(С)БО № 7, мабуть, данина українським традиціям.

Таким чином, напрошується наступний висновок: не всі основні засоби є активами, а витрати на придбання основних засобів, використання яких не приведе до одержання економічної вигоди, повинні відбивати в складі витрат періоду придбання. Який би парадоксальним не був цей висновок, він має право на життя ще і з іншої причини. Вартість основних засобів, визнаних активами, амортизується, тобто частками включається в собівартість продукції або відноситься до адміністративних і інших витрат декількох періодів. Така амортизація економічно обґрунтована. А чи є сенс витрачати трудові і матеріальні ресурси на розподіл витрат, що ніколи не приведуть до одержання доходу і які для власників з самого початку є саме витратами?

Очевидно, у майбутньому це питання зможуть вирішувати самі власники. Поки ж українські бухгалтери навряд чи ризикнуть не визнати активом об'єкт основних засобів, адже, крім економічної сторони, є ще питання збереження і контролю, особливості менталітету і т.д. На жаль, МСФЗ №16 цієї проблеми не стосується. Мабуть, у цьому просто немає необхідності: застосування такої якісної характеристики фінансових звітів як істотність дає можливість підприємствам самостійно вибирати між активом і витратами.

У той же час п.13 МСФЗ №16 присвячений основним засобам, що підприємства здобувають для забезпечення безпеки або охорони навколишнього природного середовища. Такі основні засоби не зв'язані прямо з одержанням економічної вигоди. Для підприємства і його власників – це змушені витрати. Однак відповідно до зазначеного стандарту ці основні засоби «...можуть бути необхідні для того, щоб підприємство одержало майбутні економічні вигоди від своїх інших активів». Отже, і

природоохоронні, і призначені для забезпечення безпеки основні засоби можуть бути визнані активами, адже їхнє використання дозволить більш ефективно експлуатувати інші основні засоби й одержувати в результаті велику економічну вигоду.

Таким чином, згідно МСФЗ №16 підставою для визнання об'єкта активом може бути не тільки пряма, але й опосередкована економічна вигода. І це не викликає заперечень не тільки у відношенні тих об'єктів, що використані для прикладу в МСФЗ №16, але й у відношенні багатьох інших об'єктів (зокрема, «адміністративних», «збутових», об'єктів, використовуваних для охорони праці і т.д.). Але у відношенні об'єктів соціально-культурного призначення (звичайно, за умови, що вони не «заробляють») сумніву в доцільності їхнього визнання активом усе-таки залишаються.

Проте визнаємо, що в умовах сучасного українського бухгалтерського обліку об'єкт, що відповідає визначенню терміна «основні засоби», майже автоматично визнається активом, тобто процедура визнання фактично зводиться до визначення терміну використання. Адже другий критерій визнання – можливість достовірної оцінки – в абсолютній більшості випадків не викликає труднощів.

Більш чітко на це питання дає відповідь НП(С)БОДС № 121 згідно якого об'єкт основних засобів визнається активом, коли існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та/або він має потенціал корисності для суспільства; і вартість об'єкта основних засобів може бути визначена.

Необхідно відмітити, що визнання може бути точним тільки тоді, коли бухгалтер, що здійснює цю процедуру, має всю необхідну інформацію й упевнений у її достовірності.

Щоб мати підстави для визнання об'єкта обліку об'єктом основних засобів, бухгалтер повинний бути упевнений, що цей об'єкт:

– призначений для використання на підприємстві, а не, наприклад, для

продажу або безкоштовної передачі в благодійних цілях;

– буде використовуватися на підприємстві більш одного року або більш одного операційного циклу (якщо операційний цикл перевищує один рік).

Інформації такого роду немає в первинних документах. Отже, вона повинна бути надана бухгалтерові з інших джерел.

На практиці про напрямок використання об'єкта бухгалтер найчастіше дізнається з усних розпоряджень керівника або самостійно робить відповідний висновок, виходячи з характеру операції. Такий підхід не можна визнати раціональним, оскільки він не захищає від помилки, а, навпаки, провокує неї. У той же час ця інформація (наприклад, у виді резолюції з підписом керівника або іншої уповноваженої особи) може бути занесена в один з первинних документів, що супроводжують операцію. Найбільш зручні для цієї мети накладна й акт приймання–передачі, оскільки саме вони є підставою для відображення об'єкта в обліку. Ну а для того, щоб упровадити цю процедуру в практику роботи підприємства, її необхідно включити в графік документообігу і призначити осіб, відповідальних за виконання і контроль.

На етапі визнання необхідно також знати, буде об'єкт використовуватися більш року або менше цього терміну. Точний термін використання для визнання не важливий. Але враховуючи, що для розрахунку суми амортизації його необхідно буде визначити, доцільно зробити це відразу ж, щоб не повертатися до цього питання знову. У нормативних документах нічого не зазначено про те, хто повинний визначати термін, протягом якого передбачається використовувати об'єкт. Очевидно, що це не можуть і не повинні робити працівники бухгалтерії. Вони повинні брати участь у цій роботі, повинні, очевидно, виступати в ролі ініціаторів її проведення, але вирішальне слово повинне належати фахівцям. На середніх і великих підприємствах доцільно створити комісію або навіть кілька комісій (для різних видів основних засобів). Це не означає, що комісія повинна обговорювати покупку кожного об'єкта. Вона повинна виробити й

обґрунтувати стосовно до конкретного підприємства і з урахуванням його можливостей загальні принципи і підходи, оформити їх у виді документа (наприклад, розпорядження по підприємству), керуючись яким працівники бухгалтерії будуть визначати термін використання кожного об'єкта. А комісія повинна збиратися періодично, для того щоб «зняти» питання, що виникають у бухгалтерів, внести при необхідності доповнення, уточнення або зміни в документ.

Якщо підприємство здійснює діяльність, операційний цикл по який більше року, цей факт також повинний бути відбитий у спеціальному документі з вказівкою механізму визнання й обліку основних засобів, задіяних у такій діяльності. При цьому не слід забувати, що термін «операційний цикл» застосовується тільки в бухгалтерському обліку. У податковому обліку такого поняття немає. Отже, об'єкт, що призначений для використання протягом операційного циклу, що перевищує 365 днів, у бухгалтерському обліку повинний бути визнаний малоцінним швидкозношуваним предметом (згідно п.6 НП(С)БО №9 [47]), а для цілей оподаткування цей же об'єкт варто розглядати як об'єкт основних фондів.

По великому рахунку, визнання – це і є перша ступінь класифікації, адже саме на цьому етапі відбувається виділення з безлічі об'єктів обліку тих, які відповідають бухгалтерському визначенню поняття «основні засоби» (до них будуть застосовуватися правила обліку, установлені НП(С)БО №7).

Разом з тим самі основні засоби і основні фонди являють собою досить різномірну безліч, і до окремих елементів (груп) цієї безлічі застосовуються різні правила обліку. Крім того, інформація про склад основних засобів, структуру окремих груп і т.д. може становити інтерес для власників і керівників підприємства. А значить, така інформація в управлінському обліку повинна бути представлена більш докладно і розгорнуто, ніж у бухгалтерському і податковому.

Все вищесказане свідчить про необхідність поділу основних засобів і основних фондів на групи і підгрупи.

Як відомо, класифікація – це системний розподіл безлічі об'єктів (одиниць класифікації) на підмножини по їхній подібності або відмінності. Підмножина об'єктів, отримана в результаті класифікації, являє собою класифікаційне угруповання. Етап розподілу заданої безлічі на підмножини називається ступінню класифікації. Глибина класифікації вимірюється числом ступенів класифікації. Властивості або характеристики об'єкта, згідно яким проводиться класифікація, є ознакою (підставою) класифікації [42].

Основні засоби класифікуються за функціональним призначенням, галузями, речовим та натуральним характером, видами, використанням і належністю.

За функціональним призначенням розрізняють:

- виробничі основні засоби, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будівлі, споруди, силові машини й обладнання, робочі машини тощо, які використовуються у сфері матеріального виробництва);

- невиробничі основні засоби, які не беруть безпосередньої участі в процесі виробництва й призначені, в основному, для обслуговування комунальних і культурно–побутових потреб працівників (будівлі, споруди, обладнання), що використовуються у невиробничій сфері для задоволення побутових потреб працівників. Невиробничі основні засоби не є засобами праці, але вони також використовуються тривалий час, зберігаючи сою натуральну форму та поступово втрачаючи свою вартість у міру зношення.

За речовим характером розрізняють:

- інвентарні основні засоби (об'єкти, які мають речове вираження та підлягають перевірці, обміру, підрахунку в натурі);

- неінвентарні основні засоби (капітальні вкладення в земельні ділянки, лісові угіддя тощо (крім будинків і споруд).

За використанням основні засоби поділяються на:

- діючі (всі основні засоби, що використовуються на підприємстві);

- не діючі (ті, що не використовуються у певний період часу в

зв'язку з тимчасовою консервацією підприємства або окремих підрозділів);

– запасні (різне устаткування, яке перебуває в резерві та призначене для заміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Суттєве значення в обліку основних засобів має їх розподіл за ознакою належності на власні та орендовані. Крім того, основні засоби групуються за галузями економічної діяльності (промисловість, сільське господарство, транспорт, зв'язок, будівництво тощо) [10].

До 1 липня 2000 року (дата вступу в дію НП(С)БО №7) бухгалтерська і податкова класифікації співпадали. Після зазначеної дати ситуація змінилася докорінно, і в даний час це вже дві різні класифікації, кожна з яких побудована по своїх принципах.

Деякі вимоги до класифікації визначені на законодавчому рівні. Зокрема, згідно п.5 НП(С)БО №7 основні засоби поділяються спочатку на три групи – власне основні засоби, так названі інші необоротні матеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції. Сформулювати критерії (або, іншими словами, визначити ознаки), по яких відбувається розподіл, досить складно, тим більше що ніяких пояснень з цього приводу в стандарті немає. З теоретичних позицій такий розподіл узагалі не можна визнати обґрунтованим. Не зовсім зрозуміла і його мета. Правила обліку, особливо для двох перших груп, практично однакові. Деякі особливості обліку існують тільки у відношенні об'єктів, що відносяться до підгруп «Бібліотечні фонди» і «Малоцінні необоротні матеріальні активи». До речі, МСФЗ №16 нічого подібного не вимагає, а запропонована їм же класифікація заснована на інших принципах і застосовується тільки для переоцінки основних засобів.

Але класифікація основних засобів у НП(С)БО №7 не обмежується одним ступенем: групи основних засобів і інших необоротних матеріальних активів поділяються на підгрупи. У групі «Основні засоби» об'єкти згруповані (хоча і з деякими порушеннями) відповідно до їх функціонального призначення. У групі «Незавершені капітальні інвестиції» підгрупи взагалі не виділені. А ось у групі «Інші необоротні матеріальні активи» підгрупи

сформовані на основі різних ознак: велика частина по функціональному призначенню, а підгрупа «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (далі – МНМА) формується виходячи з вартісної ознаки, що підприємство встановлює самостійно. При цьому не зрозуміло, як ці ознаки співвідносяться одна з одною, яка з них важливіша? Так, наприклад, предмет прокату, вартість якого менше вартісної ознаки, установленої для МНМА, повинний увійти в підгрупу предметів прокату або підгрупу МНМА? Очевидно, відповідь на це запитання може бути різна, а залежить вона від пріоритетів, визначених самим підприємством. І оскільки правила обліку для цих груп відрізняються незначно, будь-яке рішення, прийняте підприємством, буде правильним. Тим більше що класифікація в цьому плані ніяк не впливає на податковий облік.

У Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [46] представлена класифікація, аналогічна тій що наведена у НП(С)БО №7 «Основні засоби»:

1. Основні засоби
 - 1.1. Земельні ділянки.
 - 1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель.
 - 1.3. Будинки, споруди та передавальні пристрої.
 - 1.4. Машини та обладнання.
 - 1.5. Транспортні засоби.
 - 1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
 - 1.7. Робоча і продуктивна худоба.
 - 1.8. Багаторічні насадження.
 - 1.9. Інші основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи
 - 2.1. Бібліотечні фонди.
 - 2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.
 - 2.3. Тимчасові (не титульні) споруди.
 - 2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

3. Незавершені капітальні інвестиції.

Також у п.7 Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів зазначено, що підприємство може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, часткової ліквідації тощо.

МСФЗ № 16 «Основні засоби» не містить вимоги щодо класифікації основних засобів, але передбачає їх розподіл на класи.

Клас основних засобів – це група об'єктів, однакових за характером і способом використання у діяльності підприємства.

Прикладами окремих класів основних засобів є такі: земля; будівлі; машини та устаткування; кораблі; літаки; автотранспорт; меблі та приладдя; офісне обладнання [17].

Для цілей оподаткування застосовується класифікація, встановлена пп. 138.3.3. Податкового кодексу України. Ціль класифікації полягає в становленні для кожної групи мінімально допустимого строку корисного використання основних засобів та інших необоротних активів при нарахуванні амортизації (табл. 1.1).

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів використовуються з урахуванням наступного.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше ніж мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені цим підпунктом.

Таблиця 1.1 – Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів згідно Податкового кодексу України

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку.

Якщо відповідно до правовстановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Джерелами інформації, необхідної для класифікації, є не тільки первинні документи, але і договори, а також розпорядницькі та інші внутрішні документи.

Процедура віднесення конкретного об'єкту до того або іншого

угруповання вимагає спеціальних знань, а також залучення фахівців, що володіють цими знаннями. Так як прийом об'єктів основних засобів в експлуатацію й оформлення відповідних первинних документів виконує комісія, призначена керівником підприємства, то організаційно ця проблема може бути вирішена наступним чином. У розпорядницькому документі на створення приймальної комісії повинні бути зазначені ті її члени, яким ставиться в обов'язок установлення класифікаційних ознак об'єктів і їхнього належного оформлення в Акті приймання.

Для полегшення цієї роботи в методичному плані на підприємстві доцільно розробити стосовно до сформованої номенклатури основних засобів локальний класифікатор. Цей документ повинен бути уведений в дію наказом керівника підприємства з одночасним призначенням посадових осіб від бухгалтерії і технічних служб, відповідальних за його ведення і правильне використання.

1.2 Порядок і особливості оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку бюджетних установ

Ще один обов'язковий етап – оцінка. Через цей етап повинні пройти усі без винятку об'єкти. У результаті оцінки об'єкта визначається його вартість. Саме вартість дозволяє узагальнювати облікову інформацію, порівнювати об'єкти обліку, результати господарської діяльності і т.д. Без вартості облік не можливий у принципі. Не випадково одним із критеріїв визнання є можливість достовірної оцінки.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» одним з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності є принцип єдиного грошового вимірника, який означає, що «...вимір і узагальнення всіх господарських операції підприємства в його

фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці». Такою грошовою одиницею для господарських суб'єктів нашої країни згідно ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є грошова одиниця України – гривня.

Ще один принцип бухгалтерського обліку – принцип історичної (фактичної) собівартості – означає, що для цілей бухгалтерського обліку «...пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їхнє виробництво і придбання». Оцінка по історичній (фактичній) собівартості названа пріоритетною, отже Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не виключає можливість використання інших методів оцінки. І це дійсно так. У стандартах бухгалтерського обліку (і українських, і міжнародних) можна зустріти різні методи оцінки. При цьому деякі методи застосовуються для оцінки усіх видів активів, а деякі – для оцінки тільки певних видів активів.

Говорячи про оцінку основних засобів, необхідно з'ясувати:

- які методи застосовуються для оцінки цього виду активів;
- які фактори впливають на вибір методу;
- коли виконується оцінка;
- коли і чому оцінка є обов'язковою.

В цілому НП(С)БОДС № 121 та НП(С)БО №7 «Основні засоби» передбачені наступні види оцінки основних засобів:

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку

підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дозволяє більш обґрунтовано визначити ту частину вартості об'єкту, яка повинна бути віднесена на витрати протягом періоду його використання підприємством (за умови достатньо точного визначення ліквідаційної вартості). Якщо розмір ліквідаційної вартості є незначною, то при розрахунку вартості, що амортизується, її можна не враховувати [23].

Справедлива вартість. Згідно п.4 НП(С)БО №19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активів, або оплата зобов'язання в результаті операції між компетентними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедливою вартістю в більшості випадків є ринкова вартість за умови тривалого збереження способу господарського використання відповідних об'єктів, тобто використання для ведення одного й того ж або аналогічного виду діяльності. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами. За неможливості отримання інформації про ринкову вартість будь-яких об'єктів через їх специфічний характер, вони обліковуються за переоціненою вартістю з урахуванням фактичного зносу.

У примітках до НП(С)БО №19 наводиться таблиця для визначення справедливої вартості виходячи з якої справедлива вартість землі та споруди є ринкова вартість даних об'єктів, машин та обладнання – теж ринкова вартість, але у випадках відсутності даних про ринкову вартість – відновлена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки, для інших основних засобів справедливою вартістю є відновлена вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на

дату оцінки.

Залишкова (балансова) вартість. Згідно НП(С)БО №1 залишкова (балансова) вартість визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів та сумою їх зносу на дату балансу.

Згідно НП(С)БОДС № 121 об'єкт основних засобів оцінюється за первісною вартістю, якою є:

- вартість придбання у разі придбання за плату;
- собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення);
- справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору);
- первісна (переоцінена) вартість основних засобів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору;
- залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів у разі отримання у результаті обміну на інший актив;
- умовна вартість у разі відсутності активного ринку.

Первісна вартість об'єкта основних засобів у разі придбання за плату складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно–монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються суб'єктові державного сектору);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

НП(С)БОДС № 121 передбачається, що фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі).

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів складається з витрат, понесених суб'єктом державного сектору на його виготовлення (створення), з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу.

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), є їх справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу.

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору), може бути вартість, щодо якої є достовірна інформація, зокрема згідно з відповідними первинними документами, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу.

Первісна вартість основних засобів, отриманих безоплатно від суб'єктів державного сектору, дорівнює первісній (переоціненій) вартості основних засобів суб'єкта державного сектору, що їх передав, з урахуванням витрат, передбачених пунктом 5 цього розділу, з наведенням нарахованої суми зносу.

У разі якщо відсутня достовірна інформація щодо первісної вартості основних засобів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості на дату отримання, оцінка якої проводиться відповідно до законодавства.

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

У разі зміни потенціалу корисності активів, зокрема використання історичного будинку як офісного приміщення, його визнання і оцінювання здійснюються подібно до загальної оцінки основних засобів. Розмір умовної вартості може визначатися законодавчими та іншими нормативно-правовими актами або складатися з сум страхування від пожежі, крадіжок, втрат, пошкоджень або іншої можливої шкоди.

Первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого у результаті обміну на інший актив, є залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то первісною вартістю отриманого об'єкта основних засобів є його справедлива вартість на дату оприбуткування.

Якщо об'єкт основних засобів складається з різних компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації), або надають економічні вигоди суб'єкту державного сектору різними способами, або мають різний потенціал корисності, що зумовлює необхідність застосування різних норм амортизації, доцільно розподіляти сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента.

Після первісного визнання об'єкта основних засобів як активу його облік ведеться за первісною вартістю.

Для інших необоротних матеріальних активів застосовується спрощений, груповий або інший специфічний порядок обліку.

Книги, посібники та інші видання, що входять до фонду бібліотек, обліковуються за груповим обліком. Витрати на ремонт та реставрацію книг,

у тому числі і на повторні палітурні роботи, на збільшення вартості книг не відносяться, а визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

З визначення терміну «первісна вартість», приведеного в НП(С)БОДС № 121 та НП(С)БО №7 випливає, що такою вартістю є історична (фактична) собівартість об'єкта основних засобів. У свою чергу, історична (фактична) собівартість (відповідно до цього ж пункту стандарту) дорівнює «...сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів». Союз «або» у приведеному словосполученні змушує припустити, що собівартість може дорівнювати:

- або сумі сплачених коштів;
- або справедливої вартості інших переданих активів.

«Зустрітися» у собівартості одного об'єкта сплачена сума і справедлива вартість начебто б не повинні. Однак інші норми НП(С)БО №7 не підтверджують це припущення. Так, наприклад, згідно п. 10 НП(С)БО №7 «первісною вартістю основних засобів, внесених у статутний капітал підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С)БО №7».

У випадку коли один з учасників вносить як внесок у статутний капітал об'єкт основних засобів, але транспортування і монтаж цього об'єкта здійснюється за грошові кошти підприємства. У даному випадку первісна вартість об'єкта, визначена виходячи з його справедливої вартості, повинна бути збільшена на суму коштів, сплачених підприємством за транспортування і монтаж.

На думку Р. Назарбаєвої, це не зовсім правильно, адже збільшена на ту або іншу суму справедлива вартість перестає бути справедливою, а значить, вже у найближчу дату балансу перед підприємством виникне питання про необхідність проведення переоцінки. Звичайно, переоцінку робити не

обов'язково, відповідно до діючої редакції п.16 НП(С)БО №7 переоцінка – справа добровільне. Але навіщо споконвічно штучно завищувати первісну вартість? Чи не приведе це до перекручування показників фінансової звітності? [13].

Хоча, можливо, це усього лише не занадто вдале формулювання, і розроблювачі стандартів мали на увазі щось інше? Можливо, вони думали, що «справедлива вартість з урахуванням витрат» означає, що ці самі витрати «сидять» усередині справедливої вартості.

У розглянутому прикладі у формуванні первісної вартості основних засобів, отриманих як внесок у статутний капітал, «брала участь» і справедлива вартість, і сума (суми) коштів. Причина – формування первісної вартості з компонентів, що оцінюються по різному. У більшості випадків ці компоненти чітко поділяються на дві групи: вартість самого об'єкта (обов'язків компонент) і інші витрати (додаткові компоненти). Причому, на відміну від самого об'єкта, додаткові компоненти переважно оцінюються по сумі коштів.

Поєднання справедливої вартості і фактичних витрат зустрічається також при формуванні первісної вартості об'єктів, що надходять на підприємство в результаті деяких інших операцій. Тим більше саме від того, у результаті якої операції надійшов на підприємство об'єкт, залежить порядок формування його первісної вартості. Власне кажучи, важлива не стільки сама операція, скільки форма розрахунку за об'єкт, що надійшов, (грошова, бартерна і т.д.) і деякі інші особливості, зв'язані з оцінюваним об'єктом. Іншими словами, важливі обставини, при яких актив визнаний об'єктом основних засобів. У табл. 1.2 показана залежність між первісною вартістю й обставинами визнання об'єктів.

Сконцентрована в одній таблиці інформація (табл. 1.2) наочно показує, що порядок формування первісної вартості виходить за рамки, встановлені у визначенні цього терміну.

Таблиця 1.2 – Формування первісної вартості об'єктів, визнаних основними засобами, у залежності від обставин визнання

№ з/п	Обставини визнання активу об'єктом основних засобів	Компоненти первісної вартості	Первісна вартість (фактична собівартість)
1	Об'єкт придбаний за грошові кошти	вартість об'єкта	сума сплачених коштів
		інші витрати	
2	Об'єкт переведений зі складу оборотних активів (товарів або готової продукції)	вартість об'єкта	Фактична собівартість відповідного оборотного активу
3	Об'єкт придбаний разом з іншими об'єктами, зобов'язання по яких визначені загальною сумою	вартість об'єктів	сума сплачених коштів, розподілена пропорційно справедливої вартості кожного об'єкту
		інші витрати	
4	Об'єкт отриманий безкоштовно	вартість об'єкта	справедлива вартість
		інші витрати	сума сплачених коштів
5	Об'єкт отриманий як внесок у статутний капітал	вартість об'єкта	узгоджена засновниками справедлива вартість
		інші витрати	сума сплачених коштів
6	Об'єкт придбаний в обмін на подібний об'єкт	вартість об'єкта	Менша з двох вартостей: залишкова або справедлива вартість переданого об'єкту
		інші витрати	сума сплачених коштів
7	Об'єкт придбаний в обмін на неподібний об'єкт	вартість об'єкта	Справедлива вартість переданого об'єкту
		інші витрати	сума сплачених коштів
8	Об'єкт придбаний в обмін на неподібний об'єкт із грошовою доплатою	вартість об'єкта	Справедлива вартість переданого об'єкту, збільшена (зменшена) на суму коштів, що були передані (отримані) при обміні
		інші витрати	

Це, зокрема, стосується п. 9, 10 НП(С)БО №7. Найбільш істотна невідповідність полягає в тому, що у визначенні терміну мова йде про «...справедливої вартості інших активів, сплачених (передане), витрачених для придбання (створення) необоротних активів», у той час як п.9 і 10 вимагають визначати справедливу вартість отриманих об'єктів. У відношенні безкоштовно отриманих об'єктів ця вимога має пояснення: не можливо визначити справедливу вартість активів, переданих взамін, оскільки таких попросту немає. А от первісна вартість об'єктів, що вносяться в статутний капітал, очевидно, усе-таки повинна формуватися, виходячи з вартості переданих корпоративних прав, а не зі справедливої вартості цих об'єктів. Хоча, в ідеалі, ці дві вартості повинні збігатися.

Не важко помітити, що витрати, включені в бухгалтерський перелік НП(С)БОДС № 121 та НП(С)БО №7 збігаються. Більш того, обидва переліки закінчуються посиланням на «інші витрати», що зближає їх ще більше. Проаналізуємо деякі види витрат більш докладно.

В бухгалтерському обліку первісна вартість повинна бути визначена для усіх без винятку об'єктів, включаючи отримані безкоштовно і призначені для невиробничого використання. Іншими словами, у бухгалтерському обліку відбивають всі операції і усі витрати, зв'язані з придбанням і виготовленням основних засобів.

Можна згадати й інші витрати, що виникають у зв'язку з придбанням основних фондів, але прямо незазначені ні в стандартах бухгалтерського обліку. Це, зокрема:

- митні збори;
- оплата послуг посередницьких підприємств;
- оплата деяких видів консультаційних послуг;
- плата за проведення експертної оцінки й ін.

Усі ці витрати включаються в первісну вартість основних засобів і збільшують балансову вартість основних фондів.

Ні в НП(С)БОДС № 121, ні НП(С)БО №7 прямо не зазначений також збір на обов'язкове державне пенсійне страхування по окремим видам господарських операцій, що сплачується при придбанні автомобіля або нерухомого майна. Чи відноситься він до «інших витрат», зв'язаних з придбанням основних засобів, або ж це витрати періоду?

Однозначної відповіді на це питання немає. Якщо розглядати це питання з позицій бухгалтерського обліку, то, з одного боку, зазначений збір сплачується саме у зв'язку з придбанням конкретних об'єктів основних засобів, тобто відноситься до витрат, безпосередньо зв'язаних з придбанням цих об'єктів. З іншого боку, у стандартах бухгалтерського обліку мова йде про «інші витрати», зв'язані не з придбанням основних засобів, а з їх «доведенням... до стану, у якому вони придатні для використання в

запланованих цілях», а це, погодитися, не те саме. Крім того, можна визнати суму збору не істотною, скориставшись рекомендаціями, викладеними в Листі про істотність. Таким чином, є аргументи і на користь капіталізації цього виду витрат, і на користь їхнього визнання витратами періоду. А виходить, підприємство вправі приймати рішення на свій розсуд.

Стосовно НП(С)БОДС № 121 то також слід зазначити, що після первісного визнання об'єктів основних засобів їх вартість може змінюватися чи бути переоціненою. Так витрати на поліпшення об'єкта основних засобів (реконструкцію (реставрацію), модернізацію, добудову, дообладнання) збільшують його первісну вартість протягом усього строку використання, якщо існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід, що перевищують первісно оцінений рівень його продуктивності, та/або збільшення потенціалу корисності цього об'єкта.

Витрати на утримання об'єкта основних засобів (проведення технічного нагляду, технічного обслуговування та ремонту), які здійснюються для відновлення або підтримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, визнаються витратами звітного періоду, в якому вони були понесені.

У разі прийняття рішення суб'єктом державного сектору об'єкт основних засобів може переоцінюватися, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на річну дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється одночасна переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на річну дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методом,

викладеним у пункті 7 розділу IV цього Національного положення (стандарту).

Рішення про проведення переоцінки об'єктів основних засобів суб'єктом державного сектору погоджується з органом, уповноваженим управляти об'єктами державної (комунальної) власності, якщо такий визначено.

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

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору зараховується до капіталу у дооцінках, а сума уцінки – до складу витрат звітного періоду, крім випадків, наведених у пункті 8 цього розділу.

Якщо до проведення дооцінки відбулася уцінка об'єкта основних засобів, то сума його дооцінки визнається доходами суб'єкта державного сектору у сумі, що не перевищує суми зазначеної уцінки, із зарахуванням суми перевищення до капіталу у дооцінках звітного року.

Якщо у звітному році до проведення уцінки відбулася дооцінка об'єкта

основних засобів, то сума його уцінки зараховується на зменшення капіталу у дооцінках, але не більше суми дооцінки, із включенням різниці до складу витрат звітнього періоду.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів щорічно у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, відноситься до накопиченого фінансового результату виконання кошторису з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках, а при вибутті об'єкта основних засобів – на всю суму залишку перевищення сум попередніх дооцінок цього об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок.

1.3 Сутність та особливості амортизації основних засобів в бюджетних установах

Важливе місце у забезпеченні процесів відтворення належить амортизації.

Амортизація являє собою надзвичайне складне економічне явище. Вона поєднує ознаки витрат виробництва і джерела коштів, процесу руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромаджених нових засобів праці. Еволюція поглядів на амортизацію призвела до створення різних концепцій, які уособлюють сучасний погляд на амортизацію як економічну категорію.

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від середньовічного латинського *amortisatio*, що у дослівному перекладі означає «погашення».

Зінченко О.В. [15] зазначає, що буквально, «амортизація» – походить від «той» – мертвий, та означає дію, подібну до умертвіння.

Розробка теоретичних проблем амортизації та зносу сучасними

економістами спрямована на аналіз фактичних тенденцій її нарахування без глибокого вивчення теорії. З цієї причини окремі положення щодо дефініції «амортизація», які наводяться в обліково–економічній літературі, мають ряд суттєвих недоліків:

- допускається плутанина між поняттями амортизації, зносу та зношування;
- існуючі дефініції не розкривають призначення амортизації;
- амортизації приписують не властиві їй функції.

Оскільки об'єктами амортизації є практично всі види ресурсів, то амортизація як економічне явище впливає на всі види діяльності підприємства, але цей вплив є рівнобічним (табл. 1.3) [28].

Таблиця 1.3 – Вплив амортизації на види діяльності підприємства

Види діяльності	Сфера впливу
Операційна	<ul style="list-style-type: none"> – цінотворення; – вартісні потоки: – життєвий цикл товару: – залишкова вартість основних засобів і нематеріальних активів: – заробітна плата*
Фінансова	<ul style="list-style-type: none"> – фінансові показники підприємства: – джерела фінансування проектів: – реальні грошові потоки: – ціна довгострокового кредиту
Інвестиційна	<ul style="list-style-type: none"> – термін експлуатації основних засобів і нематеріальних активів: – планові (уявні) грошові потоки: – показники ефективності інвестиційних проектів

Отже, виходячи з даних, наведених у табл. 1.3, можна зробити висновок, що амортизація впливає на всі види діяльності підприємства – операційну, фінансову і інвестиційну. Цей вплив різноманітний. Основний механізм впливу амортизації можна згрупувати за такими чинниками:

- як ціноутворюючий елемент, впливає на ціну продукції, основних засобів, нематеріальні активи, заробітну плату, вартість кредиту;
- як вартісний потік, впливає на витрати, на залишкову вартість основних засобів і нематеріальних активів:

– як грошовий потік – на фінансові показники підприємства, на реальні і уявні грошові потоки, на джерела фінансування проектів, на показники ефективності інвестиційних проектів:

– як часовий показник – на життєвий цикл товару, на термін експлуатації основних фондів і нематеріальних активів, на показники ефективності інвестиційних проектів.

Щоб показати сутність і механізм впливу амортизації на головні економічні процеси і показники згрупуємо їх у табл. 1.4 [3, 16, 29].

Таблиця 1.4 – Вплив амортизації на економічні процеси і показники

Назви процесів і показників	Об'єкт впливу
Ціноутворення	основні засоби
	нематеріальні активи
	продукція
	оренда (лізинг)
	кредит
	заробітна плата
Ефективність	приведені витрати
	чиста теперішня вартість
Фінансування	нематеріальні активи
	основні засоби
	кредит (для банків)
Оподаткування	прибуток
	ПДВ
	заробітна плата
Умовно-постійні витрати	як елемент ціни
	як показник ефективності

Всі існуючі визначення амортизації у сучасній економіці найбільш повно уособлені у п'яти концепціях амортизації (рис. 1.1).

Згідно законодавчої концепції, визначення сутності амортизації надається відповідно ряду нормативно-правових актів [46, 54, 45].

Законодавчий підхід можна ідентифікувати ще із юридичним підходом, оскільки він визначає правові засади та можливості здійснення амортизаційних розрахунків, регулюючи при цьому правові аспекти використання амортизації. Але в той же час, на нашу думку, не доцільно використовувати трактування юридичної концепції амортизації,

запропонованої Шендригоренко М.Т. [75], оскільки вона її визначає лише як «констатацію знецінення об'єктів». Таке визначення не розкриває всіх – можливостей, які надаються в українському законодавстві стосовно обліку, нарахування та розподілу амортизації.

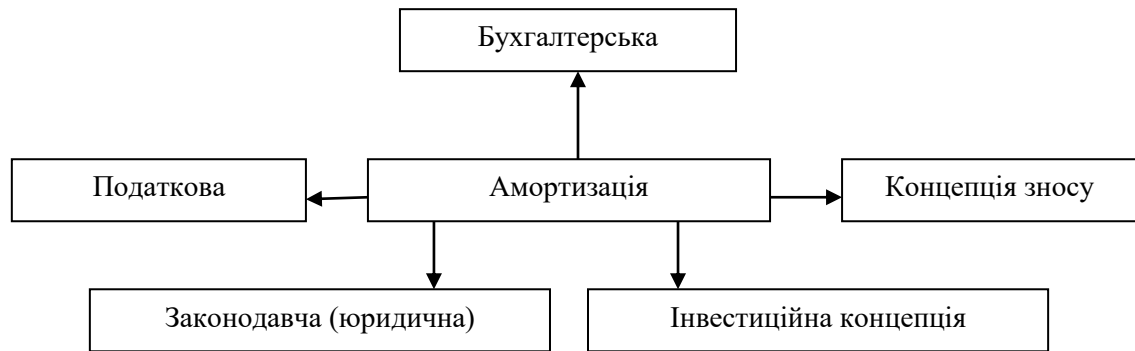


Рисунок 1.1 – Основні концепції амортизації

Основне призначення законодавчої концепції – формування методологічно правової бази для визнання амортизації та обліку амортизаційних відрахувань.

Концепція зносу наголошує, що амортизація є вимірником зносу основних засобів підприємства. Саме таке значення зносу надається згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО): «Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання». Існує навіть таке визначення: «амортизація – спрацювання, знос основного капіталу» [46]. Зведення амортизації до зносу є надто поверхневим її трактуванням, хоч і не слід відкидати зв'язку між цими категоріями, оскільки знос першопричиною існування амортизації. В той же час, як вартісна категорія, амортизація просто використовує знос основного капіталу як регулятор його вартості. Отже, можна визначити, що існування амортизації нерозривно пов'язане із зносом основного капіталу у процесі його використання, але ці категорії не є тотожними.

Основна сутність податкової концепції амортизації зводиться до

встановлення зв'язку між доходами підприємства від продажу продукції, виготовленої з використанням певної кількості основних засобів та між податком з прибутку, сплаченим підприємствами до державного бюджету.

Наступна з виділених нами концепцій амортизації – бухгалтерська. Вона розглядає амортизацію як частину бухгалтерських операцій, метою яких є забезпечення систематичного списання, згідно вимог бухгалтерського обліку, вартості основних засобів на готову продукцію і акумулювання за рахунок цього коштів амортизаційного фонду на бухгалтерських рахунках.

Таким підхід до амортизації нами вважається суто методологічним та він може бути названий як облікова концепція амортизації, головною метою якої є повне відображення на бухгалтерських рахунках процесу нарахування і обліку амортизації.

І остання, із запропонованих нами концепцій амортизації – інвестиційна. Вона розглядає амортизацію як джерело фінансування капітальних інвестицій. Необхідність виділення інвестиційної концепції амортизації виникає із того, що амортизація є частиною грошового потоку, а в умовах нерентабельного функціонування українських підприємств амортизація виступає головним джерелом коштів для інвестування у основний капітал.

Питання використання амортизаційних відрахувань на розширене відтворення – одне із найбільш складних та дискусійних. Висвітлюється думка, що амортизація не може служити джерелом накопичення для розширеного відтворення основних фондів [23, 68]. Водночас більшість економістів [44, 53, 72] наголошують, що амортизація у сучасних умовах, пов'язаних із переоцінкою вартості основного капіталу, та швидкими темпами інноваційного розвитку, є джерелом накопичення коштів для відтворення основного капіталу на принципово–новому рівні.

В результаті проведеного аналізу дефініцій амортизації в обліково–економічній літературі уточнено, що під амортизацією слід розуміти єдність двох протилежних економічних процесів: поступового знецінення основних

засобів внаслідок їх зносу і відшкодування цього знецінення шляхом періодичних відрахувань окремих сум, що включаються до собівартості продукції.

Таким чином, нами вважається за доцільне запропонувати таке визначення: «амортизація – комплексна економічна категорія, яка характеризує процес систематичного, поступового перенесення вартості засобів праці на вартість готової продукції підприємства, виготовленої з їх використанням, з метою забезпечення планомірного відновлення засобів праці внаслідок їх морального і фізичного зносу».

У наданому визначенні не деталізується форма відновлення засобів праці, оскільки відшкодування морального зносу засобів праці саме по собі, на нашу думку, в умовах швидких темпів інноваційного розвитку галузей промислового виробництва, не може передбачати лише простого відтворення засобів праці; також автором вважається не доцільним виділяти тип продукції, на яку переноситься вартість засобів праці (готова чи реалізована), оскільки амортизація, як стаття постійних витрат, не може включатися лише до якоїсь певної групи створюваної вартості.

В результаті розгляду дискусійного питання тотожності зносу та амортизації нами встановлено взаємозв'язок між зносом, амортизацією та зношуванням.

Поняття «амортизація» впливає з об'єктивної особливості функціонування засобів праці в процесі виробництва і створенні вартості.

Не є ідентичними поняття «знос» та «зношування». Зносу підлягають 5 всі створені основні засоби, як діючі, так і недіючі, незалежно від їх участі в процесі виробництва (виробничі і невиробничі). Зношування це економічний процес, відображення зносу в економічній дійсності, основа амортизації. Виходячи з сутності амортизації як відображення об'єктивних процесів, що мають місце при виробничому споживанні основних засобів, з'ясовано, що величина амортизації відхиляється від величини зносу таким же чином, як ціна від вартості.

Це пояснюється тим, що знос окремих основних засобів відбувається по-різному внаслідок виробничих умов, індивідуальних для кожного підприємства, і впливу морального зносу. Розбіжності між зносом та амортизацією представлені за допомогою рис. 1.2.

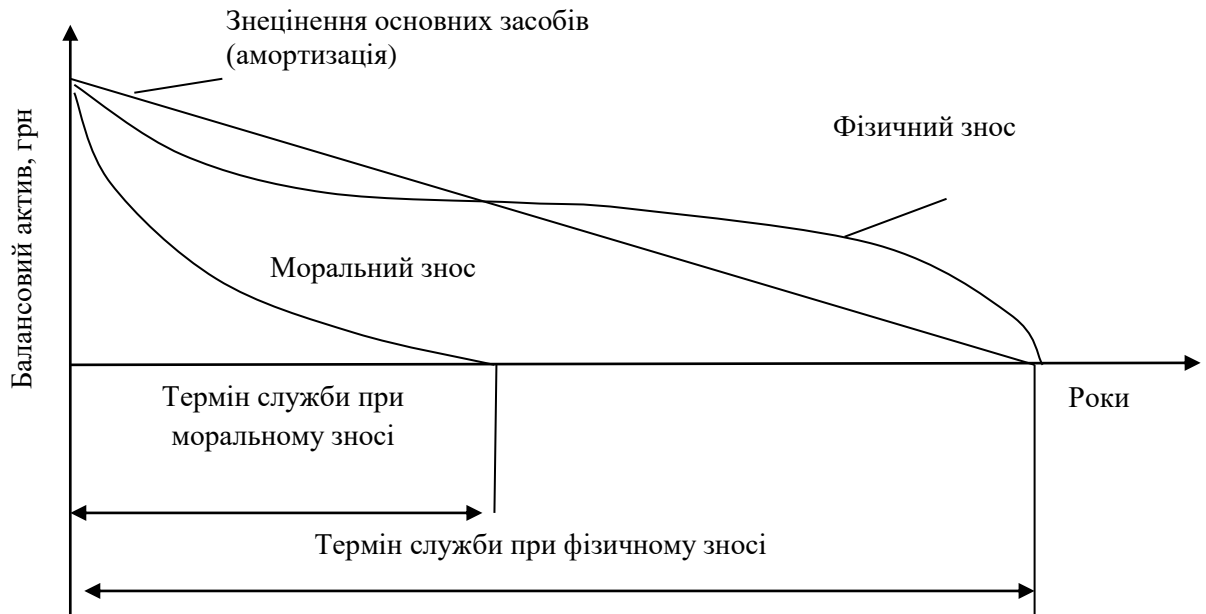


Рисунок 1.2 – Розбіжності між зносом і амортизацією

Повне розкриття сутності амортизації та її ролі у функціонуванні господарського механізму підприємства не можливе без окреслення функцій, які виконує амортизація.

На наш погляд, амортизація за сучасних умов господарювання повинна виконувати такі функції:

- відшкодування коштів, вкладених у засоби праці (одним із призначень амортизації є повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції);

- відтворювальна функція (забезпечення відтворення фізичного та морального зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді необхідної кількості грошових коштів);

- накопичувальна функція (забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді);

– облікова функція (амортизація є засобом систематичного відбиття у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням);

– фіскальна функція (амортизація створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків, а для держави – створює можливості державної податкової політики).

Виділені функції максимально відбивають сутність амортизації в ринкових умовах господарювання підприємств. Проте, ми вважаємо, що доцільно розмежувати дані функції на макрорівні та на мікро– рівні.

Оскільки амортизація є інструментом державного регулювання економіки, то додатково можна виділити такі її функції:

– стимулююча функція (нарахування амортизації та формування і використання амортизаційного фонду повинні стимулювати підприємства до відтворення зношених та оновлення діючих засобів праці);

– регулююча функція (встановлення та використання законодавчо–закріплених норм та нормативів для здійснення амортизаційних розрахунків, порядку формування та використання амортизаційного фонду);

Порівняння функцій амортизації на різних рівнях, на нашу думку, доцільно дослідити за даними табл. 1.5. З якої видно, що фіскальна функція амортизації створює на макрорівні можливості для держави щодо регулювання рівня оподаткованого прибутку та надходжень даного прибутку у бюджет. На мікро– рівні фіскальна функція амортизації проявляється у можливості для підприємств через використання прискореної амортизації у короткостроковому періоді отримати податкові пільги.

Відповідно до табл. 1.5 накопичувальна функція амортизації на макрорівні має прояв у концентрації коштів основного капіталу у сфері матеріального та нематеріального виробництва та у накопиченні значних обсягів виробничого потенціалу, а на мікро– рівні – акумулюванні амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді підприємства, а у випадку переведення амортизації у сферу обігу – і створення доданої вартості.

Таблиця 1.5 – Функції амортизації на макро– і мікро– рівнях

Функція	Макро– рівень	Мікро– рівень
Відшкодування коштів, вкладених у засоби праці		повернення капіталу, вкладеного у засоби праці через перенесення їх вартості на вартість готової продукції
Відтворювальна функція		забезпечення відтворення зносу засобів праці за рахунок акумулювання у амортизаційному фонді грошових коштів
Накопичувальна функція	концентрація інвестиційного капіталу у складі держбюджету	забезпечення акумулювання амортизаційних відрахувань у амортизаційному фонді
Облікова функція		засіб систематичного відбиття у бухгалтерських рахунках процесу перенесення вартості засобів праці на готову продукцію виготовлену з їх використанням
Фіскальна функція	створює можливості для реалізації податкової політики	створює можливості для регулювання підприємством рівня сплачених податків
Стимулююча функція	стимулювання підприємств до відтворення зношених, та оновлення діючих засобів праці, до здійснення капітальних інвестицій та до впровадження науково–технічного прогресу	—
Регулююча функція	регулює процеси відтворення основного капіталу, а також процеси утворення джерел інвестування	—

Отже, амортизація, що має прояв у комплексі взаємопов'язаних функцій, є складною економічною категорією, інструментом регулювання діяльності підприємств як на мікро–, так і на макрорівні, а також центральним елементом амортизаційної політики. Комплексний вплив амортизації на діяльність підприємства та його амортизаційну політику можна дослідити за даними рис. 1.3.

Варто також зазначити, що основні засоби підлягають фізичному зносу як в процесі використання, так і при їх бездіяльності. На величину фізичного зносу основних засобів в процесі їх використання можуть впливати такі чинники: ступінь завантаження засобів в процесі виробництва

залежний від кількості змін і кількості годин роботи за добу, тривалості роботи протягом року, інтенсивності праці; якість основних засобів; особливості технологічного процесу і ступінь захисту основних засобів від дії зовнішніх умов; якість догляду за основними засобами; кваліфікація працівників і їх відношення до основних засобів. Основні засоби зношуються не тільки фізично (наприклад, машини, устаткування і ін.), але і застарівають по своїх технічних характеристиках, а також економічної ефективності, тобто підлягають моральному зносу.



Рисунок 1.3 – Роль амортизації у діяльності підприємства

Моральний знос обумовлюється двома чинниками: зростанням продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Поява досконаліших зразків устаткування і інших видів основних засобів веде до морального зносу діючих основних засобів і зниження продуктивності праці.

Знос під впливом сил природи залежно від дії зовнішніх чинників приводить до передчасного старіння основних засобів.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів має дуже важливе значення для економіки виробництва, для визначення відновної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань.

Фізичний знос може бути визначений відповідно до термінів служби

основних засобів за допомогою формули 1.1:

$$I = T_{\text{ф}} / T_{\text{н}} \times 100, \quad (1.1)$$

де I – знос, %;

$T_{\text{ф}}$ – фактичний термін служби, років;

$T_{\text{н}}$ – термін служби по встановленій нормі, років.

В свою чергу, для більш об'єктивної оцінки зносу необхідно встановити стандартні методи визначення ступеню та характеру фізичного, морального та економічного зносу різних елементів основних засобів. При визначенні величини зносу ми пропонуємо використовувати інтегральний коефіцієнт зносу, який включає в себе всі три види зносу: фізичний, моральний та економічний (формула 1.2):

$$K = K_{\text{ф}} \times K_{\text{м}} \times K_{\text{е}} \quad (1.2)$$

де K – інтегральний коефіцієнт зносу;

$K_{\text{ф}}$ – коефіцієнт фізичного зносу;

$K_{\text{е}}$ – коефіцієнт економічного знецінення;

$K_{\text{м}}$ – коефіцієнт морального зносу.

Економічний зміст інтегрального коефіцієнта K полягає в тому, що він є показником остаточної придатності основного засобу.

Виходячи з цього, зазначені аспекти використання амортизації як інструменту амортизаційної політики у комплексі забезпечують нормальний перебіг відтворювальних процесів на підприємствах. Надання амортизації інших функцій спотворює її економічну сутність та автоматично позбавляє підприємство інвестиційних джерел фінансування кругообігу капіталу. Для уникнення негативних наслідків спотворення ролі амортизації у діяльності

підприємств необхідно на законодавчому рівні усунути різночитання терміну амортизація та поширити розуміння амортизації виключно як управлінської категорії яка входить до складу амортизаційної політики не тільки держави, але й кожного окремого підприємства, незалежно від галузі чи масштабів його діяльності.

Щодо нарахування Амортизація основних засобів в бюджетних установах то згідно НП(С)БОДС № 121 об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

Не підлягають амортизації земельні ділянки, музейні фонди (пам'ятки культурної спадщини національного або місцевого значення, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи», рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо як об'єкти з невизначеним строком корисного використання), піддослідні тварини, багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Також амортизація не нараховується на об'єкти основних засобів, доступ до яких обмежений у зв'язку з тим, що вони перебувають на тимчасово окупованій території та/або на території проведення антитерористичної операції.

Після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів нарахування амортизації здійснюється виходячи з переглянутого строку його корисного використання (експлуатації).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта

основних засобів враховуються такі чинники:

– очікуване використання об'єкта основних засобів суб'єктом державного сектору. Використання оцінюють виходячи з очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта основних засобів;

– очікуваний фізичний знос, який залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів, якості сервісного обслуговування;

– моральний знос, який виникає внаслідок змін та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на продукт чи послуги, що надаються об'єктом основних засобів;

– правові або подібні обмеження на використання об'єкта основних засобів.

Вартість об'єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу. За рішенням керівника суб'єкта державного сектору у розпорядчому документі про облікову політику може бути передбачено нарахування амортизації на річну дату балансу.

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію.

Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

При вибутті об'єкта основних засобів суб'єкт державного сектору нараховує амортизацію в місяці його вибуття. Амортизацію основних засобів суб'єкти державного сектору нараховують із застосуванням прямолінійного методу. Суму нарахованої амортизації суб'єкт державного сектору відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ «ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

2.1 Організаційно–економічна характеристика установи

Запорізький національний університет – це потужний заклад вищої освіти, який здійснює освітню, наукову, міжнародну та виховну діяльність із метою розвитку та закріплення провідних позицій вишу в регіоні та державі загалом, спрямованих на підготовку висококваліфікованих фахівців, розвиток наукових досліджень, посилення ролі інноваційної складової в роботі закладу та його інтеграції до європейського і світового освітнього простору. Загальна інформація представлена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Загальна інформація про Запорізький національний університет

Тип навчального закладу:	університет
Форма власності:	державна
Рівень акредитації:	IV
Вартість навчання за рік (грн.):	від 4200 до 12767
Форма навчання:	денна, заочна
Кваліфікаційний рівень:	фаховий молодший бакалавр, молодший спеціаліст, бакалавр, магістр
Кількість студентів:	14 811
Місто:	Запоріжжя
Адреса	69600, Україна, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 66
Сайт	znu.edu.ua
Рейтинг «ТОП–200 Україна 2021»	21 місце
Рейтинг закладів вищої освіти Запоріжжя (2021)	1 місце
Рейтингу веб–порталу uniRank (Top Universities in Ukraine 2021 Ukrainian University Ranking)	18 місце
«Топ–100 найпопулярніших вишів України»	24 місце

До структури ЗНУ входить 12 факультетів, Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю.М. Потебні ЗНУ, до складу якого входять 14 кафедр, 4 заклади фахової передвищої освіти, а саме відокремлені структурні підрозділи: Економіко-правничий фаховий коледж ЗНУ, Фаховий коледж бізнесу та харчових технологій ЗНУ, Запорізький гідроенергетичний фаховий коледж ЗНУ та Запорізький металургійний фаховий коледж ЗНУ.

Для перспективного розвитку освітньої галузі значна увага приділяється упорядкуванню структури університету. За 2021 р. в університеті створено: Музей історії університету, медичний кабінет, кілька спеціалізованих навчально-методичних центрів («Цифрові сервіси в управлінні бізнесом», «Кристалографії та мінералогії», «Цифровізація управлінської та проєктної діяльності»), спеціалізована навчально-наукова лабораторія «Фізичної та біомедичної електроніки», центр радіозв'язку.

У зв'язку зі зменшенням набору студентів у 2021 р. (табл. 2.2) засіданням Вченої ради було прийняте рішення про ліквідацію з 31.12.2021 р. відокремленого структурного підрозділу «Економіко-гуманітарний факультет Запорізького національного університету у м. Мелітополі Запорізької області».

Таблиця 2.2 – Розподіл студентів за рівнями вищої та фахової передвищої освіти.

Рік	Загальний	Бакалавр	Магістр	Молодший спеціаліст	Фаховий молодший бакалавр
2021	14811	9056	2756	975	2024
2020	16116	9699	3793	1915	709

Контингент студентів без відокремлених структурних підрозділів складає 11791 особа (2020 р. – 13353).

Здобуття якісної вищої освіти відбувається за багатьма напрямками підготовки та сприяє реалізації принципів неперервної освіти.

Кількість спеціальностей в університеті на першому (бакалаврському)

рівні становить 51, на другому (магістерському) рівні – 47, на третьому (освітньо–науковому) – 25.

Підготовка фахівців вищої кваліфікації здійснюється в аспірантурі за 27 спеціальностями підготовки та в докторантурі за 20 спеціальностями, працює 37 разових спеціалізованих вчених рад для присудження ступеня доктора філософії (PhD). До 31.12.2021 р. в університеті працювали 7 спеціалізованих вчених рад із захисту дисертацій.

Головним і визначальним пріоритетом управлінської роботи ректорату є подальше зміцнення фінансового стану нашого університету, що слугує запорукою якісного забезпечення освітнього процесу та соціального розвитку колективу. Результати послідовної реалізації заходів на підвищення ефективності управлінських рішень щодо поліпшення показників господарювання, оперативного втручання та коригування виконання кошторису, незважаючи на складні об'єктивні зовнішні фактори відчуються вже сьогодні.

Усвідомлюючи необхідність збереження високого рейтингу університету у освітньому просторі краю (та і України загалом), запорукою чому є переконлива якість освітньо–виховного процесу в ЗНУ, пріоритет надається зміцненню матеріально–технічної бази, зокрема навчальних лабораторій, студентських гуртожитків, благоустрою студентського містечка.

На поліпшення матеріально–технічної бази університету в поточному році придбано предметів та матеріалів на суму 6,0 млн. грн., предмети та матеріали довгострокового використання (капітальні) 2,3 млн. грн. Зокрема:

- комп'ютерна та офісна техніка, сервери – 1,8 млн. грн.;
- періодичні видання – 90,1 тис. грн.;
- матеріали для пластикових вікон та дверей – 808,8 тис. грн.

У 2019 році було покращено матеріально–технічну базу наукової бібліотеки: протягом року встановлено 8 склопакетів, замінено освітлення на сучасне світлодіодне в приміщеннях книгосховищ, проведено мережевий кабель, що зробило стабільним WI–FI–покриття. Передані бібліотеці 2

приміщення, загальною площею 64 кв. м, відремонтовані. Їх використання дозволить оптимізувати розміщення бібліотечного фонду та вивільнити площі на 1–му поверсі для створення комфортних умов для відвідувачів, а в перспективі відкрити сучасну багатофункціональну залу з дизайнерським інтер'єром, оснащену мультимедійними засобами.

Дохід у вигляді відсотків по депозиту спрямовувався у 2019 році на:

- ремонт автомобілів та придбання запчастин – 275,1 тис. грн.
- періодичні видання – 46,0 тис. грн.; придбання протипожежних дверей – 46,2 тис. грн.;
- ремонт покрівлі Торгового коледжу – 110,2 тис. грн.;
- ремонт приміщення комбінату громадського харчування – 179,2 тис. грн.;
- технічна інвентаризація нерухомості – 126,2 тис. грн.;
- побутова техніка – 55,0 тис. грн.; меблі – 13,6 тис. грн.

Університетська політика енергозаощадження, основні завдання якої були визначені в попередні роки, засвідчила правильність обраного шляху, щорічно наповнюється кращими науковими розробками, що дає можливість перебалансувати видатки на послуги енергетиків на інші потреби складного університетського господарства.

Університетом протягом 2019 року досягнуто певних успіхів в адміністративно–господарській діяльності. Належним чином була забезпечена підготовка та надійна експлуатація об'єктів навчального призначення, гуртожитків, інженерних систем енергозабезпечення до нового навчального року та до сталого функціонування у осінньо–зимовий період. Не було допущено аварійних ситуацій, господарство університету працювало стабільно та злагоджено. З вересня 2019 року почали роботу 21 мультимедійна аудиторія.

У 4 кварталі 2019 року МОН України додатково виділило фінансування у розмірі 450 тис. грн. на оновлення кабінетів фізики, хімії, біології (обладнання). Облаштування трьох кабінетів, включаючи нове обладнання та

меблі, завершиться вже у грудні цього року. Закуплено обладнання для нового комп'ютерного класу у навчальному корпусі № 5.

У спортивно–оздоровчому комплексі «Славутич» у 2019 році оздоровилось 569 осіб. У наступному році планується відкриття додаткових місць відпочинку в корпусі на базі відпочинку «Монтажник» (54 місця) для оздоровлення працівників університету та членів їх сімей. 79 Загалом упродовж року здійснено ремонтів: поточних на 1,8 млн. грн. та капітальних на 4,8 млн. грн. 215,5 тис. грн. спрямовано на капітальний ремонт гуртожитків ЗНУ.

На поліпшення матеріально–технічної бази університету в 2020 році придбано предметів та матеріалів на суму 6,2 млн грн, предмети та матеріали довгострокового використання (капітальні) 2,3 млн грн. Зокрема:

- комп'ютерна та офісна техніка, сервери – 1,8 млн грн;
- періодичні видання – 50,0 тис. грн.

Крім того, у 2020 році були витрати на:

- ремонт автомобілів та придбання запчастин – 255,1 тис. грн;
- ремонт покрівлі навчальних корпусів – 913,7 тис. грн;
- закупівлю побутової техніки – 107,5 тис. грн;
- закупівлю меблів – 240,9 тис. грн;
- установку 27 протипожежних дверей і дверей «Антипаніка»

330 тис. грн.

Університетська політика енергозаощадження, основні завдання якої були визначені в попередні роки, засвідчила правильність обраного шляху, щорічно наповнюється кращими науковими розробками, що дає можливість перезавантажувати видатки на послуги енергетиків на інші потреби складного університетського господарства.

Так, у 2020 році було замінено на металопластикові понад 1240 п. м. сталевих трубопроводів, що постійно виходили з ладу. Замінено 1100 секцій приборів опалення.

Виконано заміну старих дерев'яних вікон на металопластикові

загальною вартістю понад 2,3 млн грн.

Змонтована система вентиляції в навчальному корпусі № 3 та спортивному корпусі загальною вартістю 652 тис. грн.

Виконані роботи по реконструкції водоводу до навчального корпусу № 7, із прокладкою нових трубопроводів й підключенням до мереж «Водоканалу» та проведена повна заміна електрокабелю з обладнанням нової системи комутації до навчального корпусу № 7.

Із метою економного та раціонального використання електроенергії виконано ремонт електрощитових, встановлено сучасні лічильники електроенергії, із наступним їх підключенням до системи автоматичного обліку та моніторингу споживання електроенергії.

Переобладнано приміщення буфету навчального корпусу № 3 під комп'ютерний клас, а також відремонтовано нове приміщення буфету.

Університетом протягом 2020 року досягнуто певних успіхів в адміністративно–господарській діяльності. Належним чином була забезпечена підготовка та надійна експлуатація об'єктів навчального призначення, гуртожитків, інженерних систем енергозабезпечення до нового навчального року та до сталого функціонування у осінньо–зимовий період. Не було допущено аварійних ситуацій, господарство університету працювало стабільно та злагоджено.

Облаштування 18 санвузлів, включаючи нове обладнання загальною вартістю 3,6 млн грн, у тому числі два санвузли для людей із обмеженими можливостями. У спортивно–оздоровчому комплексі «Славутич» у 2020 році оздоровилось 529 осіб. У наступному році планується відкриття додаткових місць відпочинку в корпусі на базі відпочинку «Монтажник» (54 місця) для оздоровлення працівників університету та членів їх сімей.

Завершено ремонт другої черги коридору до навчального корпусу № 1 третього поверху.

Загалом за 2020 рік здійснено ремонтів:

1) поточних – на 8,7 млн грн із яких:

- гуртожитків – 607,7 тис. грн;
 - навчальних корпусів – 7,6823 млн грн;
 - баз відпочинку – 349,7 тис. грн;
 - студмістечка – 37 тис. грн;
- 2) капітальних – на 9,4 млн грн із яких :
- навчальних корпусів – 9,2 млн грн;
 - студмістечка – 176 тис. грн.

У спільному з Європейським інвестиційним банком проєкті «Надзвичайна кредитна програма для відновлення України» ЗНУ у наступному році отримає кошти у сумі 44 млн грн на капітальний ремонт фасаду будівлі гуртожитків № 3 та № 4 з утепленням зовнішніх стін та покрівлі, заміни вікон та входних дверей, встановленням автоматичного вузла керування на системі опалення.

Реалізація проєкту дозволить покращити енергоефективність гуртожитків, провести утеплення фасаду, покрівлі, фундаменту; замінити вікна, входні групи дверей, капітальний ремонт теплового вузла зі встановленням погодної автоматики; ремонт та фарбування зовнішніх пожежних сходових, люків; встановлення підкачуючих насосів для холодної та гарячої води, пожежних насосів, протипожежних дверей на запасних виходах, автоматичного вузла керування на системі опалення тощо.

Університетом протягом 2021 р. досягнуто певних успіхів у адміністративно–господарській діяльності. Належним чином була забезпечена підготовка та надійна експлуатація об'єктів навчального призначення, гуртожитків, інженерних систем енергозабезпечення до нового навчального року та до сталого функціонування у осінньо–зимовий період. Не було допущено аварійних ситуацій, господарство університету працювало стабільно та злагоджено.

Загалом за 2021 р. здійснено ремонтів:

- 1) поточних – на 3,9 млн грн із яких:
- гуртожитків – 320 тис. грн;

– навчальних корпусів – 3,230 млн грн;

– баз відпочинку – 350 тис. грн.

2) по капітальному ремонту на суму 38 млн грн.

Силами РБГ ЗНУ виконано такі роботи:

– навчальний корпус № 1 – ремонт 1 аудиторії;

– навчальний корпус № 2 – ремонт 10 аудиторій;

– навчальний корпус № 4 – ремонт 3 аудиторій;

– навчальний корпус № 5 – ремонт 5 аудиторій;

– виконані роботи по поточному ремонту гуртожитків №№ 2, 3, 4;

– виконані роботи по підготовці бази відпочинку «Славутич» та біостанції–профілакторію ЗНУ на о. Хортиця до літнього сезону.

Закінчуються ремонтні роботи по коворкінг–центру.

У спільному з Європейським інвестиційним банком проєкті «Надзвичайна кредитна програма для відновлення України» ЗНУ отримав кошти у сумі 42,3 млн грн на капітальний ремонт фасаду будівлі гуртожитків № 3 та № 4 з утепленням зовнішніх стін та покрівлі, заміни вікон та вхідних дверей, встановленням автоматичного вузла керування на системі опалення.

Реалізація проєкту дозволить покращити енергоефективність гуртожитків, провести утеплення фасаду, покрівлі, фундаменту; замінити вікна, вхідні групи дверей, капітальний ремонт теплового вузла зі встановленням погодної автоматики; ремонт та фарбування зовнішніх пожежних сходиць, люків; встановлення підкачуючих насосів для холодної та гарячої води, пожежних насосів. Роботи виконані на суму майже 37 млн грн.

Університетська політика енергозаощадження, основні завдання якої були визначені в попередні роки, засвідчила правильність обраного шляху, щорічно наповнюється кращими науковими розробками, що дає можливість перезавантажувати видатки на послуги енергетиків на інші потреби складного університетського господарства.

Так, у 2021 р. було замінено на металопластикові понад 270 п. м. сталевих трубопроводів, що постійно виходили з ладу. Замінено 2100 секцій

приборів опалення. Виконано заміну старих дерев'яних вікон на металопластикові загальною вартістю понад 450 тис. грн.

Проводиться цілеспрямована планова заміна джерел освітлення, при цьому лампи розжарення замінюються на компактні, світлодіодні, енергозберігаючі. Крім значного покращення рівнів освітлюваності, це дає змогу економити близько 75% електроенергії витраченої на освітлення.

У найближчий час почнеться заміна вікон на металопластикові в Інженерному навчально–науковому інституті ім. Ю.М. Потебні ЗНУ. Буде замінено близько 900 м. кв. Вартість робіт складає 860 тис. грн.

Виконана розробка проєктів капітального ремонту гуртожитків № 3 та № 4, де передбачається ремонт всіх кімнат, підсобних приміщень та коридорів, заміна труб гарячого та холодного водопостачання, водовідведення, заміна умивальників, унітазів. Крім того, передбачається заміна кухонних плит, застарілих ліфтів, електромережі; встановлення автоматичного вузла керування системою опалення; обладнання на кожному поверсі побутової кімнати зі встановленням пральних машин та сушарок.

Передбачається підключення кожної кімнати до мережі інтернет, встановлення системи відео–спостереження на кожному поверсі гуртожитку з виведенням сигналу на пульт централізованого спостереження, який розташований в приміщенні відділу охорони університету.

Загальна вартість капітальних робіт по гуртожитках, попередньо, складає 140 млн грн. Виконання цих робіт значно поліпшить умови побуту і проживання студентів в гуртожитках.

На базах відпочинку ЗНУ у 2021 р. оздоровилось 349 осіб.

Великий обсяг робіт виконується по реконструкції та благоустрою студентського містечка. У наступному році будуть продовжені роботи по ремонту приміщень університету. Так, заплановані роботи по ремонту 1 поверху 3 навчального корпусу, 2 поверху 1 навчального корпусу, 2 поверху 4 навчального корпусу.

Загальна вартість цих робіт складає близько 9,95 млн грн. [58].

2.2 Особливості системи відображення в обліку наявності та руху основних засобів

Одними з елементів методу бухгалтерського обліку є застосування рахунків та подвійного запису. У бюджетній сфері діє свій План рахунків та Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі.

План рахунків є переліком рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів державного сектору у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків й субрахунків. Перша цифра балансового рахунку визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору (1 – розпорядники бюджетних коштів; 2 – державні цільові фонди; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети, 5 – рахунки органів Казначейства), четверта цифра – номер субрахунку (крім рахунків класу 9 та класу 0).

План рахунків включає розділ I «Балансові рахунки» (класи 1–8) та розділ II «Позабалансові рахунки» (клас 9 та клас 0).

Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.

Ведення позабалансових рахунків розділу 2 класу 0 здійснюється за простою схемою (без застосування методу подвійного запису).

Згідно нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі для відображення операцій використовують рахунок 10 «Основні засоби», який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, які контролюються суб'єктом

державного сектору, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

За дебетом рахунку відображається оприбуткування об'єктів основних засобів, які обліковуються за первісною вартістю, збільшення первісної вартості внаслідок поліпшення об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; збільшення вартості внаслідок дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом рахунку відображається вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі, продажу, або невідповідності критеріям визнання активом, а також зменшення вартості у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів або його уцінки.

Рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

- 1010 (1020) «Інвестиційна нерухомість»;
- 1011 (1021) «Земельні ділянки»;
- 1012 (1022) «Капітальні витрати на поліпшення земель»;
- 1013 (1023) «Будівлі, споруди та передавальні пристрої»;
- 1014 (1024) «Машини та обладнання»;
- 1015 (1025) «Транспортні засоби»;
- 1016 (1026) «Інструменти, прилади, інвентар»;
- 1017 (1027) «Тварини та багаторічні насадження»;
- 1018 (1028) «Інші основні засоби».

На субрахунках 1010 (1020) «Інвестиційна нерухомість» ведеться облік об'єктів інвестиційної нерухомості, зокрема земельних ділянок, будівель, споруд, які розташовуються на землі, утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу.

На субрахунках 1011 (1021) «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок, отриманих суб'єктом державного сектору згідно з законодавством, зокрема на праві постійного користування.

На субрахунках 1012 (1022) «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних витрат на поліпшення земель. До них

відносяться витрати неінвентарного характеру (не пов'язані з будівництвом споруд) з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення полів від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм тощо).

На субрахунках 1013 (1023) «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» ведеться облік будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, житлових будівель.

На субрахунках 1014 (1024) «Машини та обладнання» ведеться облік машин та обладнання.

На субрахунках 1015 (1025) «Транспортні засоби» ведеться облік всіх видів засобів пересування, які призначені для переміщення людей і вантажів, незалежно від вартості.

На субрахунках 1016 (1026) «Інструменти, прилади, інвентар» ведеться облік інструментів, виробничого інвентарю та приладдя, господарського інвентарю, які відносяться до складу основних засобів.

На субрахунках 1017 (1027) «Тварини та багаторічні насадження» ведеться облік довгострокових біологічних активів, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, та плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

На субрахунках 1018 (1028) «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби» [57].

В Запорізькому національному університеті до складу основних засобів відносять необоротні активи, термін експлуатації яких перевищує один рік. За вартісний критерій для бухгалтерського обліку основних засобів з 01 січня 2021 року застосовується вартісний критерій основних засобів, визначений Податковим кодексом України, без урахування ПДВ. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

Одиницею бухгалтерського обліку основних засобів із метою їх визнання та оцінки вважати об'єкт основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин визнається в обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів складається з різних Компонентів, які мають різні строки корисного використання (експлуатації) або надають економічні вигоди суб'єкту державного сектора, слід розподілити сукупні витрати на придбання (створення) цього об'єкта за його компонентами з окремим обліком кожного компонента, незалежно від алгоритму його надходження (придбання за плату, безоплатне отримання тощо).

Усі складові, що входять до цілісного майнового комплексу, за наявності первинних документів та при можливості визначення кожного, обліковуються як окремі інвентарні об'єкти.

У разі придбання (отримання) об'єкта, який складається із частин, різних компонентів у розпорядчому документі університету при їх введенні в експлуатацію слід зазначати його склад, строки корисного використання, розмір первісної (за наявності достовірної інформації) та ліквідаційної вартості (у разі її визначення) кожної складової такого об'єкта.

Необоротні активи, строк корисного використання яких понад один рік і вартість менше 20 000 грн без ПДВ за одиницю (з 01 січня 2021 року), а в подальшому відповідно до вартісного критерію основних засобів, визначеного Податковим кодексом України, визнаються малоцінними необоротними матеріальними активами.

У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо малоцінних необоротних матеріальних активів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться [57].

Бухгалтерський облік основних засобів ведеться відповідно до вимог НП(с)БОДС 121 «Основні засоби», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202. та Методичних рекомендацій з

бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджених наказом Міністерство фінансів України від 23.01.2015 № 11.

Нарахування амортизації проводиться виходячи зі строків корисного використання основних засобів, визначених у додатку 1 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 № 11.

Об'єкти основних засобів та нематеріальних активів на дату балансу переоцінюються за погодженням з Міністерством освіти і науки України.

Видача основних засобів зі складу та їх переміщення проводиться за накладними (вимогами), завізованими проректором з навчально–виробничої роботи та матеріально–технічного забезпечення, головним бухгалтером (заступником головною бухгалтера) та керівником підрозділу (або його заступником).

На основні засоби (1011–1018) оформлюється акт введення в експлуатацію, який зберігається у відділі бухгалтерського обліку, фінансової та бюджетної звітності. Технічна документація на основні засоби зберігається у матеріально–відповідальній особі, у підзвіті якої вони знаходяться. У разі необхідності під акт введення в експлуатацію додається акт комплектації об'єкту обліку, який візується відповідною комісією, затвердженою наказом ректора.

Списання основних засобів проводиться за умови врахування особливостей правового режиму майна, наявності встановлених законодавчими актами обтяжень чи обмежень щодо розпоряджання майном (крім випадків, якщо встановлено заборону розпоряджання майном).

Списання основних засобів проводиться відповідно до «Порядку списання об'єктів державної власності», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08.11.2007 № 1314.

Рішення про списання об'єктів основних засобів (у г. ч. інших необоротних матеріальних активів) приймається на підставі підготовленого комісією зі списання матеріальних цінностей пакета необхідних документів:

– ректором університету – якщо вартість основних засобів менше 50 000 грн.;

– ректором університету за наявності рішення Міністерства освіти і науки України, якщо вартість основних засобів перевищує 50 000 грн.

Якщо списанню підлягає основний засіб, який перебуває під наглядом державних інспекцій (наприклад, автомобілі), до списання залучають представника відповідної інспекції (за його згодою).

Відповідно до вимог пункту 5 розділу I Методичних рекомендацій до НП(с)БОДС 121 для оформлення надходження, руху, вибуття та аналітичного обліку основних засобів використовуються типові форми документів, затверджені в установленому законодавством порядку, а за їх відсутності – форми документів, складені самостійно з дотриманням вимог до оформлення первинних документів.

У разі встановлення нестач або втрат в університеті, цей факт має фіксуватись впродовж доби. Якщо винних осіб встановлено, нестача цінностей списується з балансу університету та погашається за рахунок винних осіб. Наказом ректора створюється комісія, яка встановлює суму збитків згідно розрахунку.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю таких цінностей (з урахуванням амортизаційних відрахувань) на момент встановлення такого факту з застосуванням індексів інфляції, які визначає щомісяця Держкомстат, відповідного розміру податку на додану вартість за формулою:

$$P_3 = |(B_B - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ}| \cdot 2 + B_{\text{п}} + B_{\text{р}}, \quad (2.1)$$

де: P_3 – розмір збитків (у гривнях);

B_B – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях);

A – амортизаційні відрахування з дати початку експлуатації (у гривнях);
 $I_{\text{інф}}$ – загальний індекс інфляції, який розраховується з дати початку експлуатації на підставі визначених щомісяця Держкомстатом індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість (у гривнях);

Вп – фактичні витрати підприємства для відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей (у гривнях);

Вр – фактична вартість робі із відновлення (витрати на доставку матеріалів і усунення пошкоджень) за цінами на день вчинення правопорушення (у гривнях).

Із сум стягнутих з винної особи, здійснюється відшкодування збитків, завданих університету з урахуванням фактичних витрат на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

У разі якщо винні в крадіжки або нестачі особи не встановлені та справа знаходиться у слідчих органах, вартість матеріальних цінностей списується з балансу установи і зараховується на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або до надання відповідних висновків від органів дізнання чи досудового слідства за цими справами.

Університет, у оперативному віданні якого перебувають гуртожитки, що повністю призначені для проживання, систематично та обов'язково купує білизну, постільні речі, а також за умовами охорони праці купує спецодяг та спецвзуття, зараховує їх до групи «Інші необоротні матеріальні активи» підгрупи «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» та веде облік на субрахунках 1114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» з виділенням в окремі групи.

При відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку, пов'язаних із нематеріальними активами, застосовуються рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Для відображення всіх можливих господарських операцій та подій про наявність і рух нематеріальних активів у фінансовій та бюджетній звітності ректору надається право, виходячи з вимог законодавства та професійного судження фахівців, і в межах установлених груп (підгруп), деталізувати кожний субрахунок нематеріальних активів для отримання та зведення (консолідації) необхідної звітної інформації, що розкриває їх особливість.

У пояснювальній записці до фінансової та бюджетної звітності за кожною групою нематеріальних активів, у тому числі щодо створених нематеріальних активів, наводиться (інформація, що розкриває їх особливості.

Первісна вартість об'єкта основних засобів або його частин (складових, компонентів) формується у бухгалтерському обліку як за рахунок капітальних витрат, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання робіт, так і за рахунок поточних витрат (реєстраційні збори, державне мито, ввізне мито, транспортні витрати та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для експлуатації) Облік таких витрат до введення об'єкта в експлуатацію ведеться на відповідних субрахунках рахунка 13 «Капітальні інвестиції».

Первісною вартістю основних засобів, отриманих безоплатно від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектора) є вартість, визначена достовірно в первинних документах, з урахуванням витрат, передбачених для встановлення первісної вартості у разі придбання основних засобів за плату.

У виняткових випадках (при встановленні надлишків, інших непередбачених законодавством про благодійництво умов отримання матеріальних цінностей), у разі відсутності первинних документів, первісна вартість визначається на рівні справедливої вартості відповідно до законодавства. За цих обставин, якщо немає обмежень у здійсненні видатків по визначенню справедливої вартості основних засобів відповідно до

законодавства, джерелом для їх здійснення можуть бути власні надходження університету затверджені у спеціальному фонді відповідного бюджету за відповідною бюджетною програмою. Зазначена норма щодо облікової оцінки визначається в розпорядчому документі про облікову політику університету і погоджується в установленому порядку.

Визначення справедливої, вартості активів за необхідності здійснюється комісією із інвентаризації, яка забезпечує документальне обґрунтування справедливої вартості об'єктів.

Ліквідаційна вартість визначається комісією, створеною наказом ректора Університету, якщо залишкова вартість:

– об'єкта основних засобів дорівнює нулю, але об'єкт ще придатний до експлуатації та використовується;

– нематеріальних активів, що мають активний ринок, дорівнює нулю та продовжують використовуватись і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Визначена сума ліквідаційної вартості додається до первісної вартості активу. У подальшому амортизація на такі активи не нараховується.

Якщо об'єкт основних засобів містить дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, то його ліквідаційна вартість не може бути нижчою за вартість металобрухту, дорогоцінних металів, що містяться в активі, які можуть бути отримані Університетом після ліквідації активу. В інших випадках, зокрема при введенні основних засобів та нематеріальних активів в експлуатацію, ліквідаційна вартість об'єктів не визначається і прирівнюється до нуля.

Собівартість виробництва (створення) об'єкта основних засобів, виробленого (створеного) визначається виходячи з переліку та складу статей калькулювання, з урахуванням тих витрат, що передбачені при формуванні первісної вартості об'єкта у разі придбання за плату, відповідно до норми НП(с)БОДС 121 «Основні засоби» та інших нормативно-правових актів, які визначаються в розпорядчому документі про облікову політику.

При визнанні об'єкта активом застосовуються Типові строки корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, які визначені в додатках 1 та 2 до Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 23.01.2015 №11.

За тими об'єктами основних засобів та нематеріальних активів, щодо яких:

- не визначено типових строків корисного використання, строки встановлюються комісією університету, при введенні основних засобів в експлуатацію на підставі виключно професійного судження фахівців комісії;
- відбулося (поліпшення (зокрема, здійснення (реконструкції, її добудови, дообладнання) або зменшення відновлення корисності об'єкта, переоцінка, отримання безоплатно тощо – типові строки корисного використання (експлуатації) переглядаються комісією університету залежно від підстав, або у бік збільшення, або у бік зменшення.

У разі визначення Університетом строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, які відрізняються від типових, відповідне обґрунтування такого рішення наводиться в розпорядчому документі про облікову політику, який погоджується з Міністерством освіти і науки України.

Нарахування амортизації на основні засоби та нематеріальні активи проводиться один раз на рік перед складанням річної фінансової звітності прямолінійним методом.

Переоцінка основних засобів та нематеріальних активів здійснюється на річну дату балансу за рішенням ректора, погодженого з Міністерством освіти і науки України, за наявності таких підстав:

- затверджених у кошторисі бюджетних асигнувань для здійснення заходів щодо переоцінки об'єктів для встановлення їх справедливої вартості;
- звіту про оцінку майна, виконаного суб'єктом оціночної діяльності, або акту оцінки майна, наданого органами державної влади або місцевого

самоврядування;

– перевищення порога суттєвості – відхилення залишкової вартості об'єкта на 10% і більше від його справедливої вартості.

Комісія університету за наявності вищезазначених підстав проводить переоцінку всіх об'єктів однієї групи основних засобів та нематеріальних активів (крім нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку і вартість яких відображається за їх первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених втрат від зменшення їх корисності).

Індексація основних засобів житлового фонду, які прийнято в експлуатацію, здійснюється щорічно відповідно до вимог нормативно-правових актів для приведення балансової вартості об'єктів існуючого житлового фонду у відповідність з фактичною вартістю будівництва житла шляхом застосування індексів вартості житла залежно від строків введення об'єктів в експлуатацію. Результати переоцінки та індексації житлового фонду відображаються в бухгалтерському обліку на субрахунках рахунку 53 «Капітал у дооцінках».

Рішення про характер і ознаки ремонтних робіт, тобто чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що призведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта у придатному для використання стані та одержання первісно з визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається ректором університету з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Витрати на ремонт основних засобів, які здійснюються для підтримання об'єкта у придатному для використання стані, визнаються витратами звітного періоду.

Витрати на поліпшення основних засобів, що призводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної

вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом.

Необоротні активи, які були віднесені до складу основних засобів та нематеріальних активів до дати набрання чинності НП(с)БОДС 121 «Основні засоби», 122 «Нематеріальні активи» та даних змін, необхідно обліковувати у складі основних засобів та нематеріальних активів до їх вибуття (списання) з обліку установи [57].

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку основних засобів бюджетних установ

Питання щодо ідентифікації основних засобів в державних закладах освіти визначені Наказом Міністерства освіти і науки України від 17.02.2021 р. № 210 «Про внесення змін до загальних єдиних підходів визначення облікової політики». Відповідно до п. 2.1 зазначеного нормативного документу «навчальні заклади, бюджетні установи, їх відокремлені структурні підрозділи до складу основних засобів відносять необоротні активи, термін експлуатації яких перевищує один рік» [61].

Даним нормативним документом врегульовано й інший надзвичайно важливий елемент облікової ідентифікації основних засобів – встановлено вартісну межу, що розмежовує основні засоби й малоцінні необоротні матеріальні активи. А саме п. 2.1 передбачено, що «за вартісний критерій для бухгалтерського обліку основних засобів з першого січня 2021 року застосовується вартісний критерій основних засобів, визначений Податковим кодексом України, без урахування ПДВ» [61].

Таким чином, зважаючи на чинні норми Податкового Кодексу, такий вартісний критерій для ідентифікації основних засобів державних закладів освіти становить 20 тис. грн.

Необоротні активи, строк корисного використання яких понад один рік, а вартість є меншою за зазначену вище межу ідентифікації основних засобів, визнаються малоцінними необоротними матеріальними активами.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є, як загалом відомо, первинні документи – документи, що містять відомості про господарську операцію та є підтвердженням факту її здійснення.

Відповідно до Наказу Державної служби статистики України від 22.10.2021 року № 266 «Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України» втратив чинність наказ Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».

Систематизація первинних документів, що можуть бути використані для фіксації руху основних засобів, складена в межах проведеного дослідження та представлена на рис. 2.1.

Таким чином, бюджетні установи для документування операцій щодо руху основних засобів можуть застосовувати первинні документи довільної форми, що безперечно мають містити обов'язкові реквізити, перелік яких передбачено статтею 9 Закону України від 16.07.1999 р. № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- назва первинного документа, яка характеризує оформлену господарську операцію;
- дата складання;
- назва установи, від імені якої складено документ;
- зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції;
- назва об'єкта основних засобів чи, його інвентарний номер, дата

початку і місце експлуатації, термін корисного використання;

– технічна характеристика (площа, обсяг, місткість, потужність тощо) та вартість об'єкта основних засобів, його переоцінка, ремонт, поліпшення та амортизація;

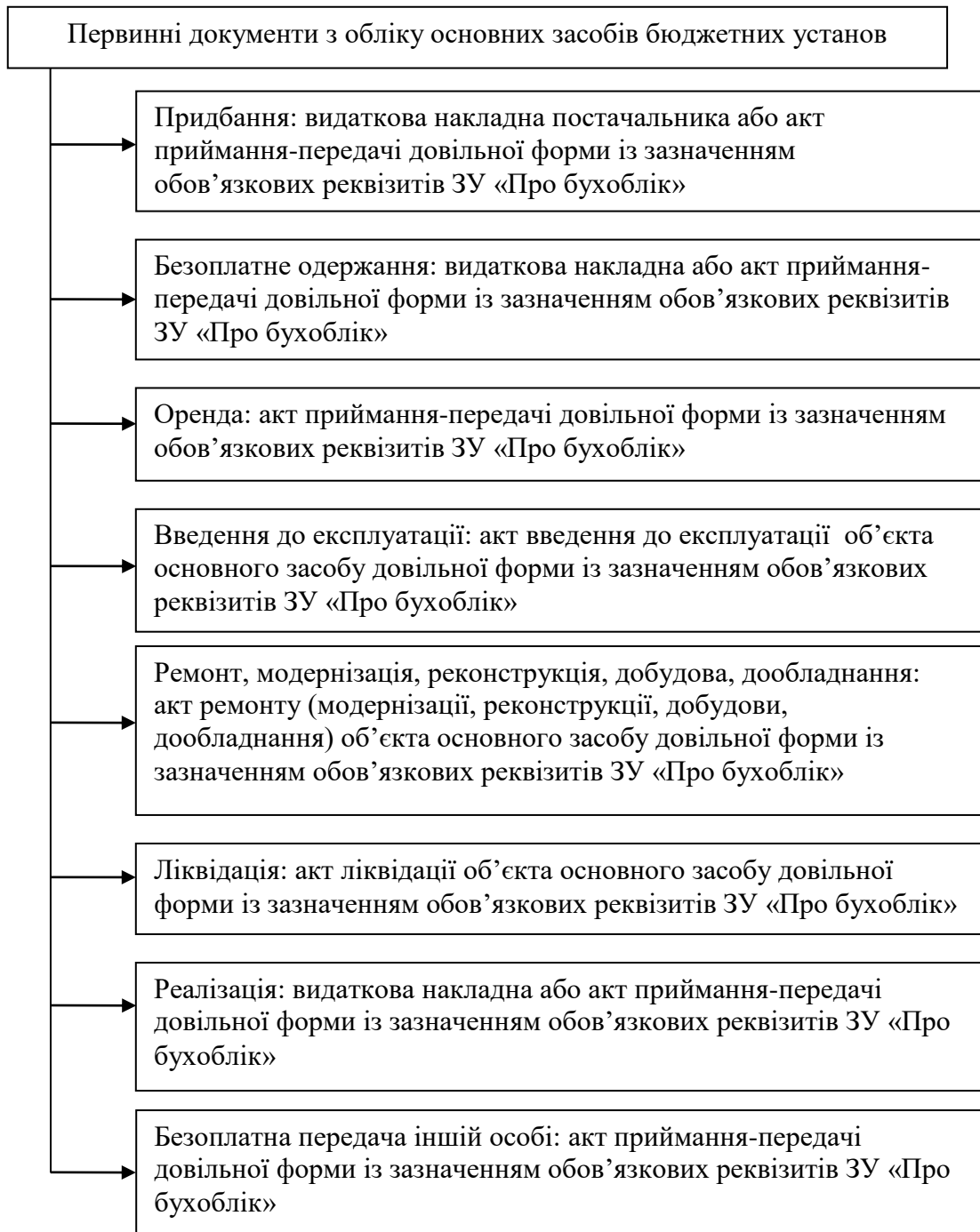


Рисунок 2.1 – Первинні документи з обліку руху основних засобів бюджетних установ

– посади осіб, які здійснювали господарську операцію, оформлювали та підписували первинні документи;

– перелік технічної документації, яку передають (приймають) разом з об'єктом основних засобів, вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті основних засобів;

– походження коштів (власні, цільові), використаних для придбання, будівництва і поліпшення основних засобів, та про безоплатно одержані основні засоби;

– особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції [51].

Важливим елементом обліку наявності основних засобів в бюджетних установах варто визнати інвентарний облік, відповідно до принципів організації якого кожному об'єкту основного засобу (крім білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів, малоцінних необоротних матеріальних активів, матеріалів довготривалого використання) присвоюють інвентарний номер. Для білизни, постільних речей, одягу, взуття, бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються номенклатурні номери.

Обов'язковою складовою організації обліку основних засобів є амортизація – поступове перенесення вартості основних засобів у витрати.

НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» передбачено правила амортизації основних засобів, які полягають у такому:

1) вартість об'єкта основних засобів розподіляють протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації;

2) амортизацію нараховують на дату балансу щоквартально шляхом ділення річної суми амортизації на 4; місячну суму амортизації визначають діленням річної суми амортизації на 12. Іноді необхідно нараховувати амортизацію частіше ніж один раз на квартал (рік). Така потреба виникає в

разі вибуття об'єктів необоротних активів в результаті продажу, безоплатної передачі, ліквідації тощо. За рішенням керівника установи амортизація може нараховуватися раз на рік;

3) амортизацію починають нараховувати з місяця, що настає за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;

4) сума амортизації визначається за повною кількістю календарних місяців їх перебування в експлуатації у звітному період (з 1-го до 1-го числа місяця);

5) припиняють нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації. Після того як об'єкт основних засобів повернуто з реконструкції, модернізації в експлуатацію, установа нараховує амортизацію з місяця, що настає за місяцем, у якому такий об'єкт став придатним для корисного використання;

б) нарахування амортизації припиняють починаючи з місяця, що настає за місяцем вибуття об'єкта основних засобів [45].

Застосування бюджетними організаціями лише прямолінійного метода амортизації інколи не дозволяє коректно та точно відобразити амортизаційний процес, тому необхідно додати кумулятивний та виробничий методи амортизації (табл. 2.3). Ці методи дозволять точніше розрахувати втрату вартості основних засобів та дозволить покращити якість облікової та звітної інформації [54]. Суму нарахованої амортизації бюджетні установи відносять на збільшення суми зносу необоротних активів та витрат. При цьому облік сум нарахованих амортизаційних відрахувань основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів має бути організований на субрахунках 8014, 8114 «Амортизація».

Оскільки від 22.10.2021 втратив чинність Наказ міністерства статистики України 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» бюджетні організації можуть самостійно розробляти форми

первинних документів з дотриманням вимог щодо наявності обов'язкових реквізитів передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Таблиця 2.3 – Порівняння методів амортизації основних засобів

Назва методу	Формула для обчислення амортизації	Пояснення	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
Прямолінійний	$\text{Аріч} = \text{АВ} : \text{СКВ};$ $\text{Аміс} = \text{Аріч} : 12 \text{ міс.}$	<p>Аріч – річна сума амортизаційних відрахувань; Аміс – сума щомісячної амортизації; АВ – вартість об'єкта основних засобів, що амортизується; СКВ – строк корисного використання об'єкта основних засобів (роки).</p>	<p>1. Простота розрахунку місячної суми амортизації. 2. Рівномірний розподіл витрат на амортизацію протягом усього СКВ об'єкта основних засобів. 3. Можна обійтися без установаження ліквідаційної вартості об'єкта.</p>	<p>Цей метод не враховує, що найбільші вигоди від експлуатації об'єкта основних засобів і мінімальні затрати на його ремонт припадають на перші роки його експлуатації.</p>
Кумулятивний	$\text{Аріч} = \text{АВ} * \text{К.}$ $\text{К} = \text{Кр} : \text{Ч}$	<p>К – кумулятивний коефіцієнт; Кр – кількість років, що залишилися до кінця СКВ об'єкта; Ч – сума чисел років корисного використання.</p>	<p>Дозволяє замортувати більшу частину вартості об'єкта основних засобів у перші роки його експлуатації. Підходить для об'єктів основних засобів, які мають високий ступінь морального зносу, і може застосовуватися, якщо ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю.</p>	<p>Відносна складність розрахунку та обов'язкова наявність ліквідаційної вартості. Якщо ліквідаційна вартість об'єкта досить значна, нарахування його амортизації може закінчитися раніше від мінімально допустимого строку експлуатації, установаженого</p>

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
				Податковим кодексом. Тому платникові, який зобов'язаний вести податковий облік ОЗ, треба бути обережним із застосуванням цього методу.
Виробничий	$A_{міс} = V * C.$ $C = AB : V_{заг}$	<p>$A_{міс}$ – сума щомісячної амортизації; V – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); C – виробнича ставка амортизації; $V_{заг}$ – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство планує виробити з використанням об'єкта основних засобів.</p>	<p>Дозволяє з більшою точністю включити до витрат суму амортизації об'єктів ОЗ, які беруть участь у виробництві або доставці продукції, і не нараховувати амортизацію в період простою обладнання (тобто не накопичувати збитки).</p>	<p>Можливі труднощі при визначенні загального обсягу продукції.</p>

Тому з метою методичного забезпечення бухгалтерського обліку нарахування амортизації в бюджетних установах за запропонованими кумулятивним і виробничим методами нами розроблено форми відомостей нарахування амортизації за виробничим методом (додаток А) та нарахування амортизації за кумулятивним методом (додаток Б).

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ «ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

3.1 Нормативно–правове та методичне забезпечення внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ

Внутрішній контроль забезпечується наступними нормативно–правовими документами: Бюджетний кодекс, основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів – постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 1062

Основою внутрішнього фінансового контролю є відповідальність керівника за управління та розвиток установи загалом.

До основних функцій керівника належить планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в межах розумного в тому, що мета і цілі установи були досягнуті, а рішення, включаючи фінансові, виконувалися з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Керівник відповідає за всі дії і процеси в установі, зокрема, за внутрішній контроль, який не обмежується лише фінансовими аспектами діяльності установи [20].

Внутрішній контроль в установі ґрунтується на принципах:

- законності – дотримання вимог законодавства;
- об’єктивності – отримання повної та достовірної інформації, що ґрунтується на документальних та фактичних даних і виключає вплив

суб'єктивних факторів;

– відповідальності та розподілу повноважень – розподіл обов'язків між керівництвом установи усіх рівнів та працівниками, встановлення меж їх відповідальності у рамках функціональних повноважень в процесі прийняття рішень або виконання інших дій;

– превентивності – завчасне здійснення заходів контролю для запобігання виникненню відхилень від встановлених норм;

– відкритості – запровадження механізмів зворотного зв'язку та забезпечення необхідного ступеня транспарентності при проведенні оцінки внутрішнього контролю.

Організація та здійснення внутрішнього контролю в установі відбувається шляхом, зокрема:

– видання/затвердження керівниками установ ряду внутрішніх документів (наказів, розпоряджень, правил, регламентів, положень, посадових інструкцій тощо), спрямованих на належне функціонування внутрішнього середовища, забезпечення здійснення управління ризиками, вжиття заходів контролю, налагодження комунікації та обміну інформацією в установі та здійснення моніторингу тощо;

– виконання функцій та завдань керівниками структурних підрозділів та працівниками установи, визначених актами законодавства та внутрішніми документами, виданими/затвердженими керівником установи, інформування керівництва про ризики, що виникають в ході виконання покладених на них завдань і функцій, вжиття відповідних заходів контролю та моніторингу, обміну інформацією тощо;

– оцінки функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту в межах повноважень, визначених законодавством, надаючи керівникові установи об'єктивних і незалежних висновків щодо її удосконалення [39].

3.2 Характеристика наявної практики внутрішнього контролю основних засобів в установі

Внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління [32].

Мета внутрішнього контролю основних засобів є визначення достовірності бухгалтерських даних та звітності щодо наявності, стану та руху основних засобів, забезпечення їх збереження та раціонального використання. Для досягнення мети необхідно реалізувати наступні завдання:

- оцінка доцільності придбання основних засобів;
- встановлення правильності застосування норм експлуатації основних засобів у процесі виробництва, достовірність методи визначення їх зносу (амортизації);
- забезпечення належної якості та дотримання термінів проведення робіт з оновлення основних засобів;
- дотримання законності та документальної обґрунтованості операцій, пов'язаних з рухом основних засобів та використання методів їх обліку;
- забезпечення дотримання кошторису затрат на придбання (виготовлення) основних засобів і виконання ремонтів таких засобів;
- визначення сум матеріальних збитків від нестач і крадіжок основних засобів.

Об'єктами внутрішнього контролю основних засобів вважаються: збереження власних і орендованих основних засобів; стан техніко–експлуатаційної дисципліни за операціями з основними засобами; стан

бухгалтерського обліку та звітності за операціями з придбання, руху, використання основних засобів.

Основні джерела інформації, які використовують для проведення контролю основних засобів є:

– інформація за договорами купівлі–продажу об’єктів, договорами на капітальне будівництво, архітектурно–технічними паспортами, розрахунками кошторисами, актами прийому–передачі, актами на списання, картками (книгами, відомостями) інвентарного обліку, розрахунками нарахування амортизації;

– записи в облікових регістрах за рахунками 10 «Основні засоби», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», Журнал 4, відомості аналітичного обліку № 4.1, 4.2, 4.3;

– Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1);

– Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2);

– Звіт про власний капітал (ф. № 4); – Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) [7].

Виділяють наступні види контролю за об’єктом:

– основні матеріальні активи (засобів, коштів): склад і структура майна, умови зберігання й експлуатації, система контролювання за збереженням майна, підтвердження первинних даних внутрішнього контролю щодо наявності основних засобів, правильність оформлення обліку та передання (руху) майна, правильність оцінювання амортизації обладнання та переоцінювання майна за останній рік (як правило, лінійний принцип – зменшення вартості відповідно до строку використання (повної зношеності) або зменшення вартості відповідно до обсягу виконаних робіт чи випущеної продукції (якщо передбачено використання обладнання на певний обсяг роботи, наприклад, ксерокс), правильність оформлення ремонту й обслуговування основних засобів, оцінка якості попередньої інвентаризації, цільове використання основних засобів (чи передбачено нормативами наявність і порядок використання того чи іншого майна (в освіті, наприклад,

вимоги до обладнання кабінетів), оцінка термінів використання майна відповідно до нормативів, правильність списання й утилізації, оцінка оптимальності використання майна (використовується / не використовується, ефективно / неефективно); ведення інвентарних книг, порядок придбання основних засобів (тендер, прямі поставки, бюджет, позабюджет, подарунки, придбання), формування первинної вартості засобів (особливо позабюджет, без тендера, подарунки, благодійність), наявність і правильність оформлення оренди майна, обґрунтованість передання майна в оренду (особливо для бюджетних установ);

– нематеріальні активи: права патентовласника; промисловий зразок; корисна модель; виключне право на комп'ютерні програми та бази даних; право на топологічні схеми, товарний знак, репутація тощо. В освіті, зокрема, – авторські програми;

– матеріально–виробничі запаси (сировина, готова продукція, видаткові матеріали) [2].

Важливим є оцінювання результатів роботи аудиторської групи й розробляння плану вдосконалення аудиторської діяльності. На цьому етапі члени аудиторської групи аналізують проблеми, що виникли в процесі контролю, ефективність використаних методів, обговорюють шляхи вдосконалення контролю. За результатами обговорення можуть бути внесені зміни до службових атестатів, які складають на кожного члена аудиторської групи.

Суттєвим чинником впливу на ефективність контролю є методи проведення контролю й отримання аудиторських доказів. Метод визначено як сукупність прийомів праці або спосіб досягнення певної мети. Конкретні методи збирання аудиторських доказів аудитор визначає самостійно, виходячи з умов перевірки й особливостей функціонування організації. Проте виокремлюють дві основні групи методів:

- 1) методи фактичної перевірки діяльності;
- 2) методи документальної перевірки діяльності.

Основні методи фактичної перевірки:

– огляд (умови зберігання майна й обладнання, територія, місце зберігання документів, стан приміщень);

– обстеження (огляд, але з одночасним ознайомленням із документами, отриманням пояснень від відповідальних осіб);

інвентаризація (перевірка наявності майна, співставлення фактичної наявності з бухгалтерськими документами, перевірка повноти відображення у звітних документах). Для інвентаризації існують додаткові вимоги: відсутність хоча б одного члена інвентаризаційної комісії є приводом для визнання недійсними результатів інвентаризації; необхідно досліджувати наявність і чинність окремих судових рішень, актів списання тощо для підтвердження відсутності чи наявності браку майна; практикують контрольні заміри й інші практичні дослідження; рекомендовано подвійну (двонапрямкову) перевірку – звіряння фактичного майна з документами й навпаки;

– контрольний запуск виробництва необхідний для перевірки обґрунтованості встановлених нормативів споживання сировини чи зношення матеріалів;

– експертна оцінка. Експертом вважають особу, яка не працює в певній організації, має достатні знання (підтвержені відповідними документами) й репутацію та досвід у певній галузі знань (підтвержені відгуками, рецензіями, публікаціями), яка надає висновок із питання, що відноситься до цієї галузі знань. За міжнародними стандартами, експертом обирають таку особу, якщо інші спеціалісти в цій галузі визнають її професіоналізм і здатність бути експертом. Існує перелік основних питань, перевірка яких потребує участі експерта: оцінка окремих видів майна (землі, будівлі, обладнання), термін використання обладнання, специфічне виробництво чи використання спеціальних прийомів праці, визначення обсягу невиконаних робіт, юридична оцінка угод та інших внутрішніх документів. Результати експертної оцінки оформлюють у письмовому вигляді, вони не можуть

містити неоднозначні висновки, їх включено в робочу документацію аудиторської перевірки. У випадку неможливості експертної перевірки або обґрунтованої недовіри до експертного висновку аудитор готує висновок, відмінний від безумовно позитивного. Використання експерта не знімає відповідальності за висновок з аудитора;

– опитування. Мета опитування – визначити особливості діяльності, види виконуваних робіт, відповідність роботи посадовим інструкціям, рівень кваліфікації персоналу, порядок документообігу тощо. Заздалегідь складають план опитування й перелік питань. Результати оформлюють у вигляді протоколу;

– перевірка обсягу виконаних робіт. В основному перевіряють відповідність характеру, складу, кількості, вартості виконуваних робіт діючим нормативам; відповідність обсягу виконаних і зафіксованих (оплачених) робіт, якість і повноту виготовлення продукту. Основні способи перевірки – контрольний замір, порівняльний аналіз фактичного обсягу із запланованим і оплаченим. Практикують контрольне тестування: проводять виміри різними методами й порівнюють отримані результати для встановлення ступеня надійності аудиторської діагностики;

– тестування роботи відділу обліку і звітності (перевірка роботи членів адміністрації).

Основні методи документальної (формальної) перевірки:

– перевірка дотримання правил складання основних документів;
– співставлення облікових, нормативних показників і фактичних (нормативна перевірка);

– перевірка відповідності відображених у документі операцій установленим стандартам, правилам, нормам.

Основні методи документальної (реальної) перевірки:

– співставлення документів, які регламентують діяльність у певній організації, із документами, які були підставою для створення внутрішньоорганізаційних документів. Для цього обирають певні записи в

облікових регістрах і відслідковують рух цієї операції до первинного документу (штатний розпис, державний норматив, галузевий стандарт, кваліфікаційна характеристика тощо);

– сканування чи відслідковування (процедура перевірки первинних документів, повноти їх відображення в обліковій документації, – правильність кореспондування рахунків). В освіті – перерахування благодійних внесків, орендної плати та їх використання за бухгалтерськими документами (цільова відповідність);

зустрічна перевірка (співставлення різних екземплярів документа (угоди, акти), які можуть знаходитись і зберігатись у різних організаціях);

– контрольне звірення або підтвердження (наприклад: за горизонтальними й вертикальними графами; фіксація певної діяльності в різних документах (табелі робочого часу й установлене навантаження; нарахована зарплата й виплачена; дані організації й дані медичних установ (лікарняні), профспілок, страхових компаній, казначейства, підрядників, будь-якої третьої сторони (пожежна служба, міліція) тощо);

– установлення нормативно-вартісного обліку (хронометраж діяльності). Проводять із метою виявлення заниження (перевищення) вартості чи норм праці [14].

3.3 Шляхи підвищення якості внутрішнього контролю та забезпечення ефективності використання основних засобів державних закладів освіти

Для визначення методології зовнішнього контролю важливим є оцінка стану внутрішнього контролю бюджетної установи, що можливо здійснювати методом тестування.

Тести для оцінки системи обліку та внутрішнього контролю складаються контролером для виявлення слабких місць в організації обліку

основних засобів, для визначення кваліфікації та практичного досвіду бухгалтера, який веде облік основних засобів, для визначення ризику зовнішнього контролю, для аналізу виявлених минулих порушень, для оцінки ефективності контрольних процедур. Пропонуємо до використання тестову оцінку обліку та внутрішнього контролю основних засобів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Тестова оцінка системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетної установи [31, 56]

№	Зміст питання	Відповідь			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи відповідають обрані методологічні принципи обліку основних засобів вимогам НП(С)БОДС № 121 «Основні засоби»?				
2	Чи використовується для автоматизації бухгалтерського обліку основних засобів комп'ютерна програма?				
3	Чи є в установі відповідальний за ведення обліку основних засобів?				
4	Чи за кожним працівником закріплені основні засоби?				
5	Чи забезпечені працівники бухгалтерії законодавчо–нормативними документами з обліку основних засобів?				
6	Чи забезпечені працівники бухгалтерії внутрішніми розпорядчими документами, які регламентують облік основних засобів?				
7	Як часто Ви перевіряєте узгодженість законодавчо–нормативних документів з внутрішніми?				
8	Чи робите Ви помилки при відображенні інформації про основні засоби в регістрах обліку?				
9	Чи проводилась перевірка у цьому році?				
10	Чи були виявлені контролерами порушення?				
11	Чи мають особи, які займаються обліком основних засобів фахову освіту?				
12	Чи перевіряють Вашу роботу?				
13	Наявність та склад в установі інвентаризаційної комісії.				
14	Переоцінку основних засобів може проводити установа без залучення послуг спеціалістів з оцінки ОЗ?				
15	Чи може установа змінювати типові форми обліку основних засобів?				
16	Чи використовуєте установа типові форми первинних документів для обліку основних засобів?				

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6
17	На Вашу думку, чи відповідають типові форми сучасним вимогам?				
18	Чи правильно і своєчасно відображається інформація про первісну вартість об'єкта основних засобів?				
19	Чи розроблені графіки документообігу первинних документів обліку основних засобів?				
20	Чи правильно формуються амортизаційні групи?				
21	Яким методом в установі нараховують амортизацію основних засобів в установі?				
22	Чи правильно застосовуються методи нарахування амортизації?				
23	Чи правильно розраховані суми амортизації?				
24	Чи проводяться позапланові інвентаризації основних засобів?				
25	Чи виявляються факти порушення за результатами проведених інвентаризацій?				
26	Чи проводиться в установі переоцінка основних засобів?				
27	Чи ліквідуються основні засоби в установі? Яка періодичність їх списання?				
28	Чи правильно в обліку відображена інформація про списання основних засобів?				
29	Чи проводиться аналіз інформації про основні засоби у фінансовій звітності на її відповідність обліковим регістрам обліку?				
30	Чи задовольняє Вас організація бухгалтерського обліку основних засобів?				
31	На Вашу думку система внутрішнього контролю є дієвою?				

Впровадження даного тестування системи обліку та внутрішнього контролю дозволить отримати первинну інформацію про облік основних засобів в установі. Відповідна інформація має враховуватися при визначенні етапів, програми, процедур проведення перевірок основних засобів. Контролер для якісної роботи має розробити свій робочий документ, тому

для перевірки фактичної наявності та використання основних засобів в установі можна ввести наступний розроблений робочий документ (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Удосконалений План контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ [41, 64]

№	Етапи контрольної перевірки	Зміст	Дані для перевірки	Термін виконання	Виконавець	Тривалість днів
1	2	3	4	5	6	7
1	Підготовчий	оцінка системи внутрішнього контролю установи; визначення ризику перевірки; визначення рівня суттєвості; складання програми перевірки	Ксерокопії основних документів (накладні, Ф №ОЗ–1, акти вибуття)			
2	Фактичний	аналіз результатів попередніх інвентаризацій; спостереження за ходом проведення інвентаризації; висновки за результатами інвентаризацій	Ксерокопії основних документів (накладні, Ф №ОЗ–1, акти вибуття)			
3	Основний	виконання контрольних процедур відповідно до програми контрольних дій; оформлення робочих документів; коригування ризику перевірки, рівня суттєвості; оформлення підсумкових документів	Ксерокопії основних документів (накладні, Ф №ОЗ–1, акти вибуття)			
4	Заключний	Узагальнення результатів перевірки: аналіз виявлених порушень, зловживань; узгодженість виявлених порушень з управлінським персоналом та їх виправлення; складання звіту перевірки	Звіт перевірки			

Удосконалення методики проведення контролю основних засобів в установі відіграє важливу роль у діяльності установи та формуванні звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Це в подальшому викликає необхідність у дослідженні функціонування системи контролю в установах відповідно до міжнародних стандартів. Надання оцінки функціонування системи контролю дасть змогу визначитися в доцільності впровадження такої служби. Удосконалена Програма контрольних процедур основних засобів, яка наведена в табл. 3.3, що заощадить час контролерів та покращить перевірку установ.

Таблиця 3.3 – Удосконалена Програма контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ [9, 37]

№	Перелік контрольних процедур	Назва робочих документів контролера	Виконавець	Висновки	Термін	Примітки
1	2	3	4	5	6	7
1	Вивчення: облікової політики; сфер діяльності установи; структура управління, склад бухгалтерії	Наказ про облікову політику, графік документообігу щодо обліку основних засобів, посадові інструкції, інше		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
2	Перевірка достовірності і правильності визначення первісної вартості основних засобів при надходженні основних засобів від шляхів їх надходження	Договори, платіжні документи, кошториси, інші супровідні документи, Наказ про ведення в експлуатацію об'єкта основних засобів, Акт приймання–передачі основних засобів		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
3	Перевірка правильності відображення первісної вартості придбаних основних засобів у первинних документах з обліку основних засобів, на рахунках обліку	Акт приймання–передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, інвентарний список основних засобів, субрахунки обліку основних засобів		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
4	Перевірка правильності оцінки та переоцінки основних засобів	Регістри аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка основних засобів)		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
5	Перевірка правильності віднесення основних засобів до відповідних класифікаційних груп	Наказ про облікову політику, Акт приймання–передачі основних засобів				
6	Перевірка фактичної наявності основних засобів	Інвентарний список основних засобів, дані останньої інвентаризації		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
7	Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	Акт приймання–передачі основних засобів, субрахунки обліку, Головна книга, журнали, відомості, фінансова звітність		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
8	Перевірка правильності відображення вибуття основних засобів	Наказ, акт списання, картка обліку руху основних засобів		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
9	Перевірка правильності визначення уцінки первісної вартості основних засобів і уцінки накопиченого зносу основних засобів	Акт дооцінки, бухгалтерська довідка		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
10	Перевірка даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів	Дані обліку щодо основних засобів		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
11	Групування результатів перевірки та формування акту перевірки	Всі робочі документи контролера, зібрані дані		Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів
12	Надання рекомендацій з покращення обліку			Наявність або відсутність порушень		Ксерокопії основних документів

Запропонована програма контрольних процедур наявності та використання основних засобів містить достатню кількість контрольних процедур для всебічної перевірки обліку основних засобів і включає перевірку всіх можливих операцій з основними засобами та відображення інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Відповідно до завдань перевірки визначені в програмі основні контрольні процедури можуть бути більш деталізовані відповідно до отриманої контролером впевненості про достовірність інформації обліку за результатами тестування оцінки системи обліку та внутрішнього контролю обліку основних засобів бюджетної установи.

ВИСНОВКИ

Протягом останніх років відбувається лібералізація нормативно-правового регулювання обліку основних засобів бюджетного сектору та наближення його до норм міжнародних стандартів обліку, що має забезпечити підвищення якісного рівня обліку та внутрішнього контролю в бюджетному секторі.

У державних закладах освіти основні засоби використовуються для створення необхідних умов здійснення на високому рівні освітньої діяльності, реалізації учасниками навчально-виховного процесу їх здібностей і талантів, провадження наукової діяльності шляхом проведення наукових досліджень і забезпечення творчої діяльності учасників навчально-виховного процесу, забезпечення належних умов праці для персоналу установ. Основні засоби є важливою складовою активів державних освітніх закладів, на формування яких спрямовуються суттєві бюджетні кошти, відповідно якісна інформаційна підтримка управління основними засобами є важливою складовою забезпечення успішної діяльності державних закладів освіти.

За результатами узагальнення теоретико-методичних основ бухгалтерського обліку основних засобів встановлено, що головними завданнями обліку основних засобів є: правильне і своєчасне відображення надходження, вибуття й переміщення основних засобів; контроль за наявністю та збереженням основних засобів у місцях експлуатації; оперативне забезпечення керівництва бюджетної установи необхідною інформацією про стан основних засобів; контроль за ефективністю використання, пошуки резервів підвищення ефективності роботи машин, обладнання та ін.; виявлення об'єктів, які не використовуються; визначення витрат на ремонт, а також контроль за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою; своєчасне та точне обчислення зносу (амортизації)

основних засобів і правильне відображення їх в обліку.

Базою проведеного дослідження щодо обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ був обраний державний заклад освіти – Запорізький національний університет.

Запорізький національний університет – це потужний заклад вищої освіти, який здійснює освітню, наукову, міжнародну та виховну діяльність із метою розвитку та закріплення провідних позицій університету в регіоні та державі загалом, спрямовану на підготовку висококваліфікованих фахівців, розвиток наукових досліджень, посилення ролі інноваційної складової в роботі закладу та його інтеграцію до європейського та світового освітнього простору.

Під час дослідження практичних аспектів ведення бухгалтерського обліку основних засобів у Запорізькому національному університеті нами з'ясовувалося:

- нормативно–методичне забезпечення бухгалтерського обліку основних засобів;
- повнота і правильність первинного обліку господарських операцій з основними засобами;
- дотримання методики нарахування амортизації основних засобів;
- правильність бухгалтерських кореспонденцій, аналітичного і синтетичного обліку основних засобів;
- правильність відображення наявності та руху основних засобів у звітності Запорізького національного університету.

Проаналізувавши ведення бухгалтерського обліку в Запорізькому національному університеті було встановлено, що облік в цілому відповідає вимогам законодавчо–нормативної бази України, НП(С)БОДС, Методичним рекомендаціям і внутрішнім нормативним документам установи.

Водночас дослідження дало можливість виявити деякі загальнометодичні аспекти, які доцільно удосконалити.

Так було встановлено, що застосування бюджетними організаціями

лише прямолінійного метода амортизації основних засобів інколи не дозволяє коректно та точно відобразити амортизаційний процес. Саме тому нами пропонується передбачити у Національному положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» можливість застосовувати бюджетними організаціями також кумулятивний та виробничий методи нарахування амортизації. Їх застосування дасть можливість точніше розрахувати втрату вартості основних засобів в наслідок морального та фізичного зносу залежно від умов експлуатації та підвищить якість облікової та звітної інформації. У розвиток обґрунтованої пропозиції з метою методичного забезпечення бухгалтерського обліку нарахування амортизації були розроблені форми відомостей нарахування амортизації за виробничим методом та кумулятивним методом.

У ході проведеного дослідження було встановлено, що 22.10.2021. втратив чинність Наказ Міністерства статистики України 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» і відповідно бюджетні організації можуть самостійно розробляти форми документів первинного обліку з дотриманням вимог щодо наявності обов'язкових реквізитів, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Результатом проведеного дослідження в площині первинного обліку руху основних засобів є складена систематизація первинних документів щодо руху основних засобів бюджетних установ. Окрім того пропонується з метою упорядкування переліку первинних документів обліку основних засобів в бюджетних установах передбачити їх перелік в Наказі про облікову політику в розрізі можливих господарських операцій з основними засобами.

Як засвідчили результати дослідження внутрішній контроль наявності та використання основних засобів в бюджетних установах на сьогодні є надзвичайно актуальною складовою управління. Відповідно актуальним завданням в площині здійснення внутрішнього контролю основних засобів у Запорізькому національному університеті є вдосконалення організації та

методики даної складової внутрішнього контролю.

Метою внутрішнього та зовнішнього контролю основних засобів є встановлення достовірності, правильності й законності ведення бухгалтерського обліку об'єктів основних засобів, відображення інформації у звітності установи державного сектору відповідно до вимог НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» та інших нормативних документів.

Методика проведення контролю основних засобів має відповідати певним етапам контрольної перевірки.

Документом організаційно–методологічного спрямування є План контрольних процедур наявності та використання основних засобів бюджетних установ. В роботі обґрунтовано його зміст в розрізі основних етапів процесу перевірки, які розміщені у логічній послідовності, із зазначенням конкретних завдань, переліку контрольних процедур, терміну їхнього проведення та відповідальних виконавців.

Запропонована до використання Тестова оцінка системи обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ. Впровадження зазначеного тестування системи обліку та внутрішнього контролю дозволить отримати первинну інформацію про облік основних засобів в установі, ця інформація має враховуватися при визначенні етапів, програми, процедур проведення перевірок основних засобів.

Запропонована Програма контрольних процедур наявності та використання основних засобів містить достатню кількість контрольних процедур для всебічної перевірки обліку основних засобів і включає перевірку всіх можливих операцій з основними засобами та відображення інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Відповідно до завдань перевірки визначені в програмі основні контрольні процедури можуть бути більш деталізовані відповідно до отриманої контролером впевненості про достовірність інформації обліку за результатами тестування оцінки системи обліку та внутрішнього контролю обліку основних засобів бюджетної установи.

Вважаємо, що застосування в контрольній практиці запропонованих документів дозволить суттєво підвищити якість контрольних процедур та відповідно створити умови для підвищення ефективності використання основних засобів бюджетними установами.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ

1. Аніщенко Г.Ю., Кучеренко Т.Є., Мельник Л.Ю. Бухгалтерський облік операцій з безоплатного одержання основних засобів: удосконалення методології та практики. *Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки*. 2021. № 1. С. 3–18.
2. Бабич Л.М., Карлова І.О., Наконечна С.А. Внутрішній аудит основних засобів підприємства в сучасних економічних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 49. С. 168–177.
3. Безверхий К.В. Облік в бюджетних установах : навч. посіб. / К.В. Безверхий. Київ : «Центр учбової літератури», 2020. 312 с.
4. Безчасний О.У., Ярмоліцька О.В. Визначення оптимального строку використання основних засобів. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія : Економічні науки. 2019. № 4. С. 48–55.
5. Бондаренко Н.М., Шачаніна Ю.К. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : *Економічні науки*. 2017. Вип. 23(3). С. 119–122. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017_23%283%29__30
6. Бюджетний кодекс України від 08. 11.2010 р. № 2456–VI URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 01.09.2022).
7. Васильків М.Р., Чубай В.М. Аудит операцій з основними засобами : методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються. *Молодий вчений*. 2021. № 4(2). С. 288–296.
8. Гамова О.В., Козачок І.А., Матюхіна С.О. Удосконалення аудиту стану та руху основних засобів на підприємстві. *Інвестиції : практика та досвід*. 2019. № 4. С. 62–71.
9. Гамова О.В., Козачок І.А., Ракоєд Н.В. Особливості ведення обліку та розробка програми державного аудиту основних засобів в бюджетній установі. *Інвестиції : практика та досвід*. 2019. № 3. С. 42–49.

10. Гнатенко Є.П., Горбатюк О.В. Суперечності у визначенні економічної категорії «основні засоби». *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки.* 2018. № 1. С. 109–114.

11. Гончарова В.Г., Грінченко А.Ю. Особливості аудиту оцінки основних засобів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.* 2017. Вип. 23(3). С. 127–130.

12. Гречаник О.Є., Григораш В.В. Організація внутрішнього аудиту в закладі загальної середньої освіти : монографія. Харків : Вид. група «Основа», 2019. 144 с.

13. Гуменюк А.Ф. Бухгалтерське та податкове визнання основних засобів підприємства як елемент його облікової політики. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2016. № 4(2). С. 91–94.

14. Гуцаленко Л.В., Василюк М.В. Аудит основних засобів підприємства. *Інфраструктура ринку.* 2016. Вип. 2. С. 352–356.

15. Зінченко О. В., Кихтенко В. А. Теоретико–методичні засади обліку амортизації основних засобів. *International scientific journal.* 2015. № 9. С. 113–118.

16. Кафка С.М. Основні засоби : класифікація для цілей обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки.* 2013. № 1. С. 87–92.

17. Кацевич В.К. Облік основних засобів: визначення, питання термінології. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси.* 2009. Вип. 6(1). С. 169–174.

18. Клименко С.О., Мікрюкова Л. В. Історичні передумови розвитку обліково–аналітичного забезпечення основних засобів у бюджетному секторі. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки.* 2015. № 2. С. 75–79.

19. Клименко С.О., Мікрюкова Л.В. Організація обліку надходження

основних засобів у бюджетних установах. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. Вип. 149. С. 172–177.

20. Ключка С.С. Нормативно– правове регулювання внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ : International Scientific–Practical Conference Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization : Conference Proceedings. January 29, 2016. Klaipeda : Baltija Publishing. 352 pages.

21. Коба О.В., Федоренко С.Ю., Чубчик О.О. Відображення операцій з руху основних засобів бюджетних установ у відповідності з планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2017. Вип. 23(3). С. 131–134.

22. Коваль Л.В., Левчук М.С. Особливості формування облікової політики в бюджетних установах : *Агросвіт* № 10, 2019.

23. Колеватова А. В. Теоретичні аспекти формування амортизаційного фонду в системі бухгалтерського обліку та основні засади проведення амортизаційної політики на підприємствах. *Агросвіт*. 2022. № 11–12. С. 42–49.

24. Кононова І. В., Бакум А. О. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6(2). С. 19–23.

25. Концептуальна основа фінансової звітності. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text. (дата звернення 01.09.2022).

26. Косяк А.П. Основні засоби: поняття, класифікація, вартість, первинний облік і документальне оформлення комунальними підприємствами. *Комунальне господарство міст. Серія : Економічні науки*. 2019. Вип. 2. С. 104–110.

27. Кухта К.О., Орошан Т.А. Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу. *Інвестиції : практика та досвід*. 2020. № 21–22. С. 106–111.

28. Лаврова–Манзенко О.О., Литвиненко А.С. Проблематика обліку основних засобів в сучасних умовах. *Економіка і управління*. 2020. № 4. С. 122–128.

29. Лютова Г.М., Атамась О.М. Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу. *Фінансовий простір*. 2018. № 3. С. 147–157.

30. Макаренко А.П., Курсон О.О. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві : Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» www.economy.nauka.com.ua / №12, 2019 / 27.12.2019 р.

31. Макаренко А.П., Курсон О.О. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2019_12_11

32. Макаренко А.П., Шама М.В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. *Агросвіт*. 2020. № 2. С. 30–37.

33. Максименко І.Я., Тронькіна А.А. Особливості визнання в бухгалтерському та податковому обліку об'єктів основних засобів в управлінні діяльністю підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 19. С. 47–51.

34. Малахов В., Оніщенко І. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 1. С. 48–56.

35. Матвійчук Л. Обґрунтування напрямів організації внутрішнього аудиту основних засобів. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30, № 1(1). С. 231–240.

36. Матієшин М.М. Організаційні основи побудови обліку консервації основних засобів будівельних підприємств. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 16. С. 122–126.

37. Меліхова Т.О., Герасименко Ю.М. Розробка програми аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня фінансової безпеки

підприємства. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 46–53.

38. Меліхова Т.О., Климова О.В. Удосконалення обліку та внутрішнього контролю списання основних засобів бюджетних установ для підвищення якості контролю та ефективності проведення ревізії. *Інвестиції : практика та досвід*. 2021. № 20. С. 30–36.

39. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах затверджено Наказ Міністерства фінансів України 14.09.2012 № 995 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення 25. 10.2022).

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» / Міжнародний документ від 01.01.2012. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 25. 10.2022).

41. Мікрюкова Л.В., Баришевська К.В., Волковицька О.М. Застосування внутрішнього аудиту як важливого чинника обліково–аналітичного забезпечення основних засобів підприємства. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки*. 2014. Вип. 5.3. С. 36–38.

42. Мішура В.Б., Спіцин А.Є. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність основних засобів. *Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии*. 2017. № 2. С. 148–154.

43. Могилова М. М. Сутнісні ознаки основних засобів як визначальні положення обґрунтування їх складу. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно–технічного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 24(3). С. 156–164.

44. Можарівський С.В., Романчук К.В. Огляд методів амортизації основних засобів в Україні та країнах Європи : Економічний розвиток європейських країн в контексті інтеграційних процесів : уроки для України : тези виступів Всеукраїнського молодіжного економічного форуму

(22 квітня 2016 року). – Житомир : ЖДТУ, 2016. 214 с. (Електронне видання)

45. Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text>(дата звернення 25.10.2022).

46. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 25.10.2022).

47. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 25.10.2022).

48. Негоденко В.С. Особливості обліку та аудиту відтворення основних засобів. *Підприємництво та інновації*. 2017. Вип. 3. С. 56–64.

49. Неміш Ю. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях : *Аграрна економіка*. 2012. Т. 5, № 3–4

50. Нефьодова А.М. Нормативно–правове забезпечення обліку в державному секторі / А.М. Нефьодова // *Обліково–аналітичне і фінансове забезпечення діяльності суб'єктів господарювання : національні, глобалізаційні та євроінтеграційні аспекти : матер. міжнар. наук.–практ. конф., м. Миколаїв, 23–25 листопада 2016 року*. Миколаїв : МНАУ, 2016. С. 174–178.

51. Ніколашин А.О. Бухгалтерський облік основних засобів бюджетної установи. *Електронний журнал «Економіка і суспільство»*, Мукачево, 2021. № 32.

52. Облік у бюджетних установах / М.В. Дубініна та ін. Миколаїв : Видавничий відділ Миколаївського національного аграрного університету, 2020. 110 с.

53. Пилипенко Л.М., Демська Ю.В. Концептуально–теоретичні основи бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємства. *Економічний простір*. 2018. № 134. С. 195–204.

54. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755–VI : URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (дата звернення 01.11.2022).

55. Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Біла Л.В. Теоретико–практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції : практика та досвід*. 2019. № 2. С. 64–70.

56. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Качан К.А. Удосконалення аудиту основних засобів. *Агросвіт*. 2020. № 3. С. 118–129.

57. Положення про облікову політику ЗНУ
URL : <https://www.znu.edu.ua/> (дата звернення 11.11.2022).

58. Порядок організації бухгалтерського обліку в ЗНУ
URL : <https://www.znu.edu.ua/> (дата звернення 11.11.2022).

59. Примуш Ю.С., Морозова Є.П., Хідько О.Ю. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами. *Вісник Одеського національного університету*. Серія : Економіка. 2017. Т. 22, Вип. 11. С. 242–245.

60. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV
URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 11.10.2022).

61. Про внесення змін до загальних єдиних підходів визначення облікової політики : Наказ Міністерства освіти і науки України № 210 від 17.02.2021 р. Дата оновлення : 17.02.2021.
URL : <https://mon.gov.ua/ua/npa/pro-vnesennya-zmin-do-zagalnih-yedinih-pidhodiv-viznachennya-oblikovoju-politiki-5> (дата звернення : 25.10.2022).

62. Про внесення змін до Податкового кодексу України в частині вимог до підтвердження податкової звітності Закон № 466–IX : з 23 травня 2020

року URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text> (дата звернення 01.11.2022).

63. Радзивилюк Ю.В. Особливості класифікації основних засобів на підприємствах. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(3). С. 64–68.

64. Радіонова Н.Й., Войтенко М.В. Методичні засади проведення аудиту основних засобів. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2021. № 15. С. 37–41.

65. Разумова К., Лубенченко О., Педора О. Організація обліку основних засобів. *Збірник наукових праць Державного економіко–технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління*. 2016. Вип. 35. С. 303–312.

66. Сайт Запорізького національного університету URL : <https://www.znu.edu.ua/> (дата звернення 11.11.2022).

67. Семенець А.О., Горбунова А.Є. Аудит фінансової оренди основних засобів. *Молодий вчений*. 2017. № 5. С. 722–727.

68. Сирота О.В., Підлісецький Г.М. Проблематика визначення економічної сутності категорії «основні засоби». *Економіка та держава*. 2013. № 2. С. 51–55.

69. Скорнякова Ю.Б., Тарабан Є.В. Окремі питання організації обліку та внутрішнього контролю основних засобів бюджетних установ. *Збірник наукових праць студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука–2022» : у 5 т. / Запорізький національний університет. Запоріжжя : ЗНУ, 2022. Т.3. С. 105–106.*

70. Скорнякова Ю.Б., Тарабан Є.В. Особливості ідентифікації та організації бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах. *Обліково–аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства : збірник статей молодих вчених*. Випуск 7 / за ред. А. В. Череп. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2022. С. 70–80

71. Скорнякова Ю.Б., Тарабан Є.В. Питання нормативно–правового

регулювання ідентифікації та організації обліку основних засобів бюджетних установ. *Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях : збірник матеріалів XVII Міжнародної науково–практичної конференції / за ред. А. В. Череп. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2022. С. 98–100.*

72. Томчук В.В., Лесік Є.С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. *Економіка і організація управління*. 2018. Вип. 4. С. 100–110.

73. Трачова Д.М. Теоретичні засади облікового–аналітичного забезпечення формування амортизаційної політики аграрних підприємств. *Молодий вчений*. 2017. № 1.1. С. 92–95.

74. Шендригоренко М.Т., Яковенко Ю.В. Основні засоби : проблемні аспекти визначення та організації документообігу на підприємствах. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган–Барановського. Серія : Економічні науки*. 2017. № 2. С. 93–100.

75. Яременко Л.М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 27(1). С. 144–148.

76. Barker R. *Short Introduction to Accounting*. Cambridge University Press, 2012. 171 p.

77. Bmeimans R. The capacity aspect of inventories and fixed assets. *Lecture notes in economics and mathematical systems*. 2012. v. 267. 165 p.

78. Datar S. M., Foster G., Horngren C.T. *Cost accounting : a Managerial emphasis* New Jersey : Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, 2000. 1008 p.

79. Ferquson C. Seow P.–S. Accounting information systems research over the past decade : Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235–251.

80. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Weygandt Jerry J. *Accounting – Tools for business decision making*. Wiley, 2011. 1458 p.

ДОДАТОК А

Запорізький національний університет

Форма № ОЗ—__

Затверджена наказом ЗНУ від _____ № _____

Відомість нарахування амортизації основних засобів за 20__ рік
(виробничий метод)

Інв. №	Найменування об'єктів	Дата введення в експлуатацію	Балансова вартість	Ліквідаційна вартість	Амортизаційна вартість	Очікуваний загальний обсяг виробництва	Виробнича ставка на один. продукції, грн	Знос на початок року	Розрахунок	
									Січень	
									Обсяг продукції	Сума амортизації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Перстат ТБ	IV— 20__	130000	10000	120000	24 000 шт.	0,5	475	1100	3500
	ВАЗ–2109	X–20__	210000	20000	190000	100 000 км	0,19	61800	320	610
	Машина РК	VI— 20__	60000		60000	30 000 м	0,2		амортизується	
	Разом		400000	30000	370000			109300		6110

Продовження форми

Амортизації										Сума амортизації за рік	Знос на кінець року (з початку використання)
Лютий		Березень		Квітень		Травень		і т.д.			
Обсяг продукції	Сума амортизації	Обсяг продукції	Сума амортизації	Обсяг продукції	Сума амортизації	Обсяг продукції	Сума амортизації	Обсяг продукції	Сума амортизації		
12	13	14	15	16	17	18	19	20	І т.д.	32	33
1200	6000									32500	80000
410	780									21200	83000
з липня 20__ р.										9700	9700
	6780									63400	172700

Розрахунок склав _____
(підпис) –

_____ (посада, прізвище ініціали)

Головний бухгалтер _____
(підпис) –

_____ (посада, прізвище ініціали)

ДОДАТОК Б

Запорізький національний університет

Форма № ОЗ—__

Затверджена наказом ЗНУ від _____ № _____

Відомість нарахування амортизації основних засобів
за період з 20__ р. по 20__ р.
(кумулятивний метод)

Інв. №	Найменування об'єкта	Балансова вартість	Ліквідаційна вартість	Амортизаційна вартість	Термін служби об'єкта	Сума чисел років
1	2	3	4	5	6	7
	Верстат ТБ	130000	10000	120000	4	10 (1+2+3+4)

Продовження форми

Розрахунок амортизації основних засобів												І т.д.
1-й рік			2-й рік			3-й рік			4-й рік			
Кк	Амортизація		Кк	Амортизація		Кк	Амортизація		Кк	Амортизація		
	На рік	На місяць		На рік	На місяць		На рік	На місяць		На рік	На місяць	
8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
4/10	48000	4000	3/10	36000	3000	2/10	24000	2000	1/10	12000	1200	

Розрахунок склав _____

(підпис) –

_____ (посада, прізвище ініціали)

Головний бухгалтер _____

(підпис) –

_____ (посада, прізвище ініціали)