

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКА ДЕРЖАВНА ІНЖЕНЕРНА АКАДЕМІЯ**

УДК 657:33.053.22

Черноус Юлія Вікторівна

**СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ
НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит

АВТОРЕФЕРАТ

на здобуття наукового ступеня магістр

Запоріжжя, 2016

Магістерською роботою є рукопис

Робота виконана на кафедрі облік і аудит Запорізької державної інженерної академії Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
кафедри обліку, аналізу, оподаткування
та аудиту

Харченко Наталія Вікторівна
Запорізька державна інженерна академія,
викладач кафедри обліку і аудиту

Рецензенти: Мерзляк Ольга Миколаївна

Головний бухгалтер у
КУ «ОТЛ» ЗОР

Захист відбудеться «15» січня 2015 року о 9 годині за участі державної
екзаменаційної комісії Запорізької державної інженерної академії за адресою:
69000, м. Запоріжжя, пр. Леніна 226 , Л- корпус, аудиторія №404л

Вчений секретар,
Кандидат економічних наук, доцент О.В.Гамова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Бухгалтерський облік у бюджетних установах виконує свої конкретні завдання, має специфічні об'єкти, ведеться за окремим планом рахунків і балансу, який відрізняється від балансу госпрозрахункових підприємств та організацій. Тому тема обліку і контролю необоротних активів в бюджетних установах особливо актуальна так, як є найбільш важливою складовою активів установ.

Необоротні активи бюджетних установ – це матеріальні й нематеріальні ресурси, що належать установі та забезпечують її функціонування, термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить понад один рік.

Розгляду питань обліку і контролю необоротних активів в бюджетних установах сприяли роботи наступних вчених: Бутинець Ф.Ф., Канєва Т.В., Завгородній В.П., Мельник Т.Г., Джога Р.Т., Артюх О.В., Гладких Т.В., Кулявець Н.О., Г.А. Велшем, М.Р. Метьюсом, та ін..

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізької державної інженерної академії до науково-дослідної теми кафедри обліку та аудиту «Стан та шляхи удосконалення обліку та контролю необоротних активів у бюджетних установах». Зокрема автором запропоновано вдосконалення обліку та контролю необоротних активів у бюджетній установі.

Мета та завдання роботи. Метою магістерської роботи є розробка пропозицій щодо удосконалення обліку та контролю необоротних активів у Державному закладі «Відділкова клінічна лікарня № 5».

Реалізація мети роботи зумовила необхідність виявлення і розв'язання наступного комплексу завдань:

- узагальнити теоретико - методологічні аспекти обліку та контролю необоротних активів у бюджетній установі;
- дослідити облік необоротних активів в ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5»;
- провести аналіз діяльності ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5»;
- провести контроль необоротних активів;
- запропонувати напрями вдосконалення обліку та контролю необоротних активів у Державному закладі «Відділкова клінічна лікарня № 5».

Об'єкт дослідження є процес обліку та контролю необоротних активів у ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5».

Предмет дослідження є теоретико-методичні підходи щодо обліку та контролю необоротних активів у бюджетних установах.

Методи дослідження. Магістерська робота проведена на основі діалектичного підходу до вивчення теоретичних аспектів обліку та контролю

необоротних активів у бюджетних установах. Окрім того, у процесі дослідження використано абстрактно-логічний метод: метод порівняння, метод групування, абсолютних, середніх відносних величин, балансовий метод: метод деталізації, графічний метод.

Інформаційною базою магістерської роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, а також дані бухгалтерського обліку і звітності Державного закладу «Відділкова клінічна лікарня № 5».

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та контролю необоротних активів у бюджетній установі, а також в можливості їх використання у практичній діяльності бюджетних установ.

Апробація результатів дослідження. Черноус Ю.В. Удосконалення обліку та контролю необоротних активів у бюджетних установах/ Ю.В.Черноус, Н.В.Харченко/ Облік, аналіз та аудит: еволюція, сучасний стан та перспективи розвитку: зб. матеріалів II Всеукр. студ. наук.-практ. конф., 8 грудня 2015 р. — К. : КНЕУ, 2015..

Публікації. За результатами дослідження подано до друку 1 публікацію у «Держава та регіони» серія «Економіка та підприємництво», за 2015 рік м. Запоріжжя, обсягом 9 сторінок.

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 138 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 27 рисунків та 31 таблиць. Список використаних джерел складається із 52 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми магістерської роботи, визначено мету і завдання, предмет і об'єкт дослідження, викладено наукову новизну, теоретичне і практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі «Теоретично-методологічні аспекти обліку та контролю необоротних активів у бюджетній установі» розглянуто теоретично-методологічні аспекти обліку та контролю необоротних активів у бюджетній установі.

Головним результатом діяльності бюджетних установ є послуга. Для надання послуг різного характеру бюджетні установи повинні мати перш за все засоби праці, оскільки саме вони є визначальним істотним елементом у процесі надання послуг. У бухгалтерському обліку бюджетних установ засоби праці виокремлюються в самостійний об'єкт обліку, що має назву «необоротні активи».

Необоротні активи бюджетних установ – це матеріальні й нематеріальні ресурси, що належать установі та забезпечують її функціонування, термін корисної експлуатації яких, як очікується, становить понад один рік.

Порядок обліку необоротних активів бюджетних установ визначається Національним положенням (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» та 122 «Нематеріальні активи».

Необоротні активи бюджетних установ складаються з:

- основних засобів;
- інших необоротних матеріальних активів;
- нематеріальних активів;
- незавершених капітальних інвестицій;
- довгострокових фінансових інвестицій.

Бухгалтерський облік необоротних активів бюджетних установ має забезпечити:

- контроль за зберіганням необоротних активів;
- правильне документальне оформлення руху необоротних активів;
- своєчасне та правильне відображення в обліку зносу активів;
- правильне визначення витрат на придбання, утримання та ремонт;
- контроль за списанням об'єктів необоротних активів.

Надходження необоротних активів до бюджетних установ має певні особливості під час відображення в обліку. Можуть надходити через:

- придбання їх за кошти загального та спеціального фондів бюджетної установи;
- безкоштовне одержання (у т.ч. у вигляді гуманітарної допомоги);
- будівництво нових об'єктів;
- оприбуткування лишків, виявлених під час інвентаризації.

Витрати, пов'язані з придбанням необоротних активів, відображається за КЕКВ 3110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового

використання», 3120 «Капітальне будівництво», 3140 «Реконструкція та реставрація», 3160 «Придбання землі і нематеріальних активів».

Для раціональної організації обліку основних засобів та інших необоротних активів перш за все необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження в установу, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання.

Як вважає Атамас П.Й., для обліку руху необоротних активів використовується порівняно невелика кількість первинних документів. Це, в першу чергу, документи з обліку основних засобів, передбачені «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів».

З первинних документів, що застосовуються бюджетними організаціями для обліку основних засобів, найбільш поширені такі;

- ф. № 03-1 (бюджет) «Акт прийняття-передачі основних засобів» складається на кожний окремий об'єкт основних засобів, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій. На об'єкт, що раніше був у використанні, робиться запис про суму зносу.

- ф. № 03-2 (бюджет) «Акт прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується для приймання-здавання основних засобів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації.

- ф. № 03-3 (бюджет) «Акт про списання основних засобів» застосовують для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів, предметів основних засобів у разі повної або часткової їх ліквідації. Акт складається у двох примірниках постійно діючою комісією, призначеною керівником установи, і затверджується у встановленому порядку.

- ф. № 03-4 (бюджет) «Акт про списання автотранспортних засобів» застосовують для оформлення вибуття транспортних засобів внаслідок їх зносу, морального старіння, знищення в результаті аварії, стихійного лиха тощо.

- ф. № 03-5 (бюджет) «Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури» складається у двох примірниках на підставі опису та загальних списків книг, що підлягають вилученню з бібліотек. Опис робиться під час інвентаризації книжкових фондів і виявлення застарілих видань.

- ф. № 03-12 (бюджет) «Відомість нарахування зносу на основні засоби» застосовується для обрахування суми зносу основних засобів за повний календарний рік за нормами зносу, визначеними відповідно до діючого законодавства. Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% первісної (відновної) вартості основних засобів.

Синтетичний облік необоротних активів бюджетних установ виділений окремим класом у «План рахунків бухгалтерського обліку у бюджетних установах». Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про

наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, незавершеного капітального будівництва та зносу необоротних активів. Синтетичні рахунки цього класу можна розглянути на рисунку 1.

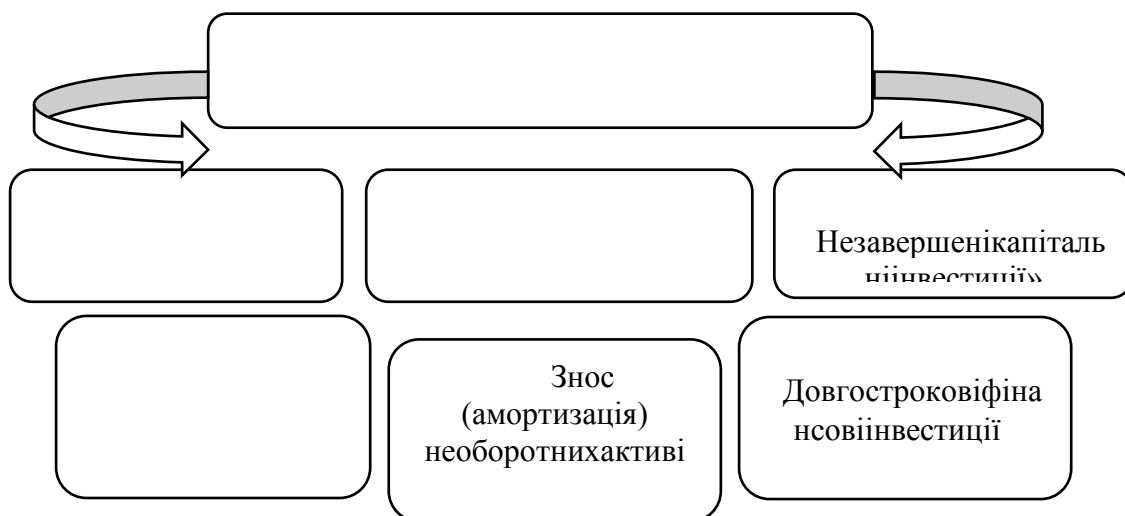


Рисунок 1 – Синтетичні рахунки 1 класу «Необоротні активи»

Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів.

Бухгалтерські записи з обліку операцій щодо руху необоротних активів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1 – Відображення в обліку господарських операцій з руху необоротних активів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення сум придбання, створення (виготовлення) власними силами, поліпшення, капітального будівництва, розробки об'єктів необоротних активів	141-143	364, 675, 825
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
2	Відображення сум витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження, доведення до стану, придатного для використання за призначенням, основних засобів та нематеріальних активів, що включаються до вартості необоротних активів	141-143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811-813	402
3	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість не включено до податкового кредиту	141-143	364, 675
	Водночас відображаються фактичні видатки	801, 802, 811 - 813	402
4	Відображення сум податку на додану вартість, якщо податок на додану вартість включено до податкового кредиту	641	364, 675

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
5	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення їх в експлуатацію до складу основних засобів та нематеріальних активів (без сумкопійок)	101-122	141 - 143
	Водночас: відображаються зміни в капіталі	402	401
6	Безоплатне отримання необоротних активів (крім внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності)	101 - 122	364
	Водночас проводиться другий запис	812	401, 131-133
7	Безоплатне отримання необоротних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	101-122	401, 131-133
8	Безоплатна передача необоротних активів за операціями з внутрішнього переміщення в межах органу, уповноваженого управляти об'єктами державної (комунальної) власності	401, 131-133	101 - 122
9	Реалізація необоротних активів (крім нерухомого майна)	364, 675, 131-133, 401,402	711, 104-122, 141-143
10	Відображення результатів дооцінки НА на суму:		
	дооцінки первісної вартості	101 - 122	441
	коригування сумизносу	441	131 - 133
11	Відображення результатів уцінки необоротних активів, які раніше не дооцінювались, на суму:		
	коригування сумизносу	131 - 133	101 - 122
	різниці залишкової вартості	831	101 - 122
12	Відображення результатів уцінки необоротних активів, раніше дооцінених, на суму:		
	коригування сумизносу	131 - 133	101 - 122
	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	441	101 - 122
	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	831	101 - 122
12	Відображення результатів дооцінки необоротних активів, раніше уцінених:		
	коригування сумизносу	101 - 122	131 - 133
	на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	741
	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	101 - 122	441
13	Відображення сум витрат від зменшення корисності НА	831	131 - 133
14	Відображення сум вигід від відновлення корисності необоротних активів	131 - 133	741

Продовження таблиці 1

1	2	3	4
15	Вибуття необоротних активів у випадках, передбачених законодавством	401, 131 - 133	103 - 122
16	Списання необоротних активів унаслідок нестачі, установлені при інвентаризації	401, 131 - 133	104 - 122
17	Оприбуткування лишків необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	103 – 122, 811	711, 401
18	Нарахування суми зносу (накопиченої амортизації) на необоротні активи	841	131 - 133
	Водночас проводиться другий запис	401	841
19	Передача активів як вкладів у спільну діяльність без створення юридичної особи (учасником)	366, 401, 131-133	101-122, 311-326
20	Оприбуткування активів, отриманих як вклади, оператором спільної діяльності без створення юридичної особи	101-122, 311-326	676, 401, 131-133
21	Збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів, який продовжує використовуватись, а залишкова вартість його дорівнює нулю, на суму ліквідаційної вартості	101-122	401

Вибуття необоротних активів бюджетних установ здійснюється внаслідок їх списання з балансу у зв'язку із ліквідацією об'єкта, пов'язаною з його непридатністю для подальшого використання, продажем у встановленому порядку та безкоштовним переданням іншим установам і організаціям.

Операції з вибуття та внутрішнього переміщення узагальнюються в меморіальному ордері № 9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів» № 438 (бюджет). В ньому записи здійснюються на підставі первинних документів за датами здійснення операцій. Дані меморіального ордера № 9 заносяться до Журнал-головної.

На основні засоби, які знаходяться на балансі бюджетних установ нараховується амортизація. Об'єктом для нарахування зносу є первісна (відновлювальна) вартість необоротних активів.

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

Амортизація, нарахована у розмірі 100 % вартості об'єкта необоротних активів, що придатний для подальшої експлуатації, не може бути підставою для його списання.

Для розрахунку суми зносу за повний календарний рік в бюджетних установах складалася відомість нарахування зносу на основні засоби (форма № ОЗ-12 бюджет).

З 01.01.15 року, змінилось відображення в обліку нарахування амортизації необоротних активів (табл2).

Таблиця 2 -Бухгалтерські записи з обліку нарахування амортизації (знос) необоротних активів бюджетних установ

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків			
		До 31.12.2014р.		З 01.01.2015р.	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію (знос) на необоротні активи	401	131,132,133	841 401	131,132,133 841

Контроль при здійсненні операцій з необоротними активами установи полягає в перевірці правильності їх оцінки, їхньої наявності, відповідності збереження та використання. Також контроль полягає в тому, щоб виявити чи попередити порушення пов'язаних з операціями над необоротними активами. В Україні фінансово-господарський контроль державного підприємства, здійснюється державною контрольно-ревізійною службою на стадії, коли вже всі господарські операції і процеси здійснені й оформлені бухгалтерською документацією.

Основне завдання контролю операцій з необоротними активами бюджетної установи є контроль за їх наявністю, правильністю їх оцінки, відповідним використанням та збереженням, а також виявлення та попередження порушень, пов'язаних з діями над активами.

Контроль основних засобів рекомендується проводити у послідовності, що представлена на рис. 2.

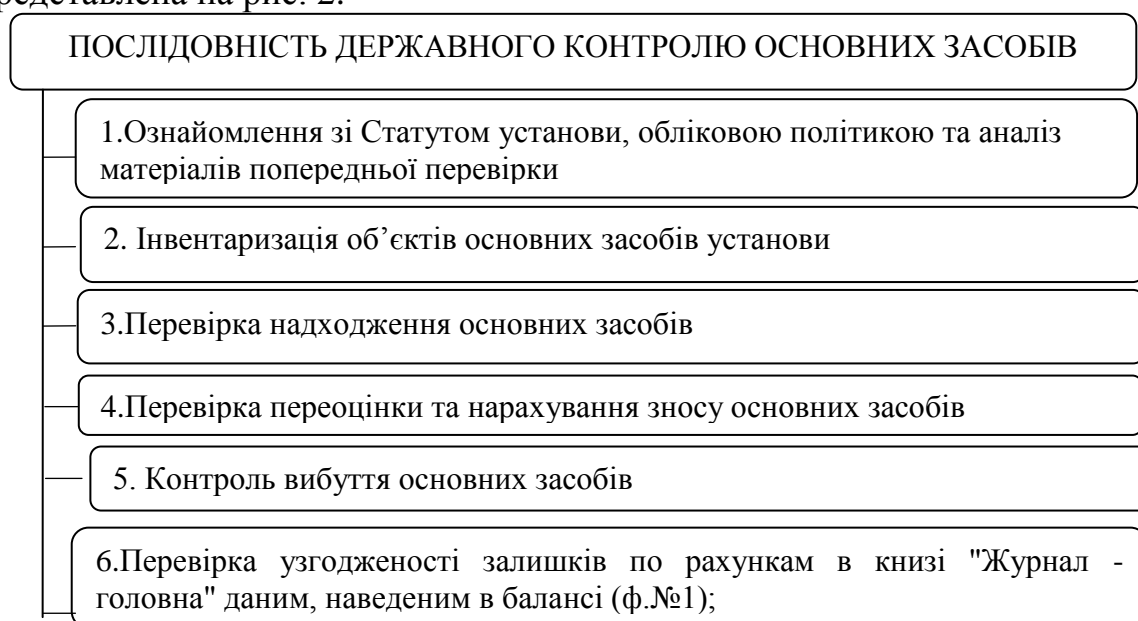


Рисунок 2 – Послідовність державного контролю основних засобів

При обліку основних засобів має місце помилка, коли на рахунку 10 «Основні засоби» враховуються предмети, які повинні враховуватися у складі малоцінних і швидкозношуваних предметів. Дуже часто при обліку основних фондів бухгалтерія неприбуткової організації веде лише синтетичний облік основних засобів, а аналітичний облік не ведеться.

У другому розділі «Облік необоротних активів та фінансовий аналіз ДЗ«Відділкова клінічна лікарня»» було розглянуто загальну

характеристику підприємства; особливості обліку в установі ДЗ «Відділкова клінічна лікарня»; аналіз діяльності ДЗ «Відділкова клінічна лікарня».

Державний заклад «Відділкова клінічна лікарня №5» є лікувально-профілактичною установою охорони здоров'я, застосована на державній власності, метою діяльності якої є здійснення медичної практики шляхом надання медико-санітарної допомоги, включаючи широкий спектр профілактичних, діагностичних та лікувальних заходів та послуг.

Фінансування здійснюється за рахунок коштів державного бюджету загального та спеціального фондів, а також додаткових джерел фінансування, незаборонених законодавством.

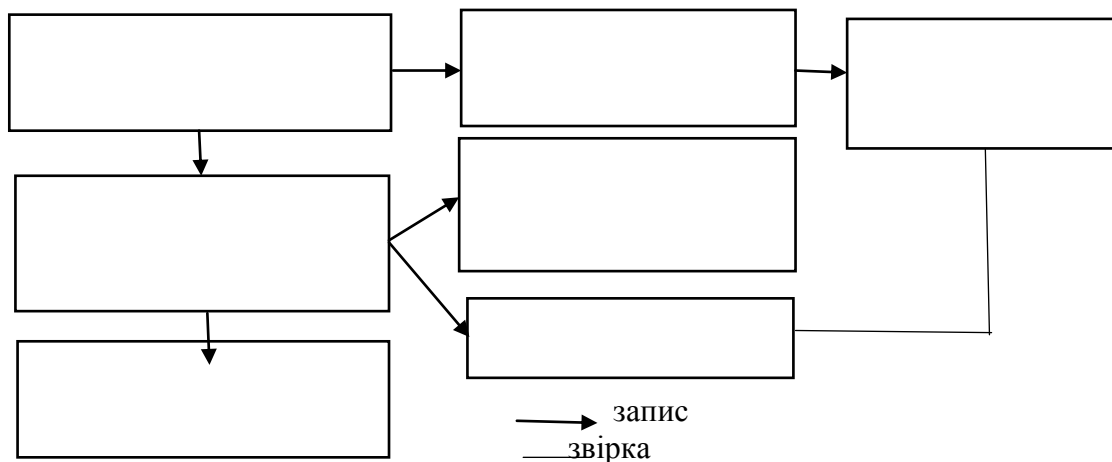
Джерелами формування фінансових ресурсів Лікарні є: кошти державного бюджету, майно, передане їй органами державного управління, доходи в частині власних надходжень, цільові та капітальні вкладення, безоплатні або благодійні внески, пожертвування організацій, та фізосіб.

Для обліку руху необоротних активів, лікарня використовує 10,11,12,13,14 та 15 рахунки та їх субрахунки Плану рахунків бюджетних установ.

Облік необоротних активів у ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5» ведеться на всі операції їх надходження в установу, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання на підставі достовірних даних первинної документації.

Для обліку руху необоротних активів у ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5» використовуються первинні документи, в першу чергу, які передбачені «Інструкцією зі складання типових форм з обліку та списання основних засобів, що належать установам і організаціям, які утримуються за рахунок державного або місцевих бюджетів»

Бухгалтерія установи стежить за тим, щоб дані пооб'єктного обліку основних засобів за місцями їх знаходження (експлуатації) були тотожні записам в інвентарних картках. Схему облікового процесу надходження основних засобів у Лікарні наведено на рис.2.



Рисунк 2 – Схема обліку надходження основних засобів у ДЗ «Відділкова клінічна лікарня №5»

Аналіз діяльності бюджетних установ - це процес з'ясування причинно-наслідкових зв'язків розвитку та зміни діяльності бюджетних установ, який

включає в себе аналіз виконання кошторису та аналіз фінансового стану. Необхідність проведення аналізу у бюджетних установах в першу чергу зумовлена тим, що їх керівникам потрібна аналітична інформація про діяльність суб'єктів господарювання для прийняття відповідних управлінських рішень.

Державний заклад «Відділкова клінічна лікарня № 5» є бюджетною неприбутковою установою, яка отримує асигнування з державного бюджету, тому необхідно здійснити аналіз використання бюджетних коштів загального фонду за 2013-2014 рр. (таблиця 3).

Таблиця 3 – Аналіз використання бюджетних коштів загального фонду ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5» за 2013-2014 рр.

№ з/п	Показник	Роки					
		2013		2014		Відхилення	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	Абсолютне, тис.грн	Відносне, %
1	Доходи загального фонду	4730,53	100	5226,63	100	496,10	-
2	Поточні видатки загального фонду, Всього у т. ч.:	4730,53	100	5226,63	100	496,10	-
2.1	Оплата праці працівників бюджетних установ	2391,80	50,56	2974,73	56,92	582,93	6,36
2.2	Нарахування на заробітну плату	868,22	18,35	1079,83	20,66	211,61	2,31
2.3	Придбання товарів і послуг	650,31	13,75	637,35	12,19	-12,96	-1,56
2.4	Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	720,20	15,23	410,10	7,85	-310,10	7,38
2.5	Соціальне забезпечення	100,00	2,11	124,62	2,38	24,62	0,27

Система показників має охоплювати: інформацію про грошові потоки обсягів фінансування та асигнувань; інформацію з розрахунків і заборгованості дебіторів і кредиторів, підзвітних осіб та ін. Відповідно до діючого законодавства Лікарня складає кошторис своїх доходів та витрат на звітний рік, враховуючи потреби та норми витратків на його утримання. Показники доходів визначають надходження коштів залежно від джерел, витрат – обсяги та структуру ресурсів, що вкладаються для виконання, покладених на установу функцій.

Структуру використання бюджетних коштів загального фонду за 2013-2014 рр. можна побачити на рисунку 3.

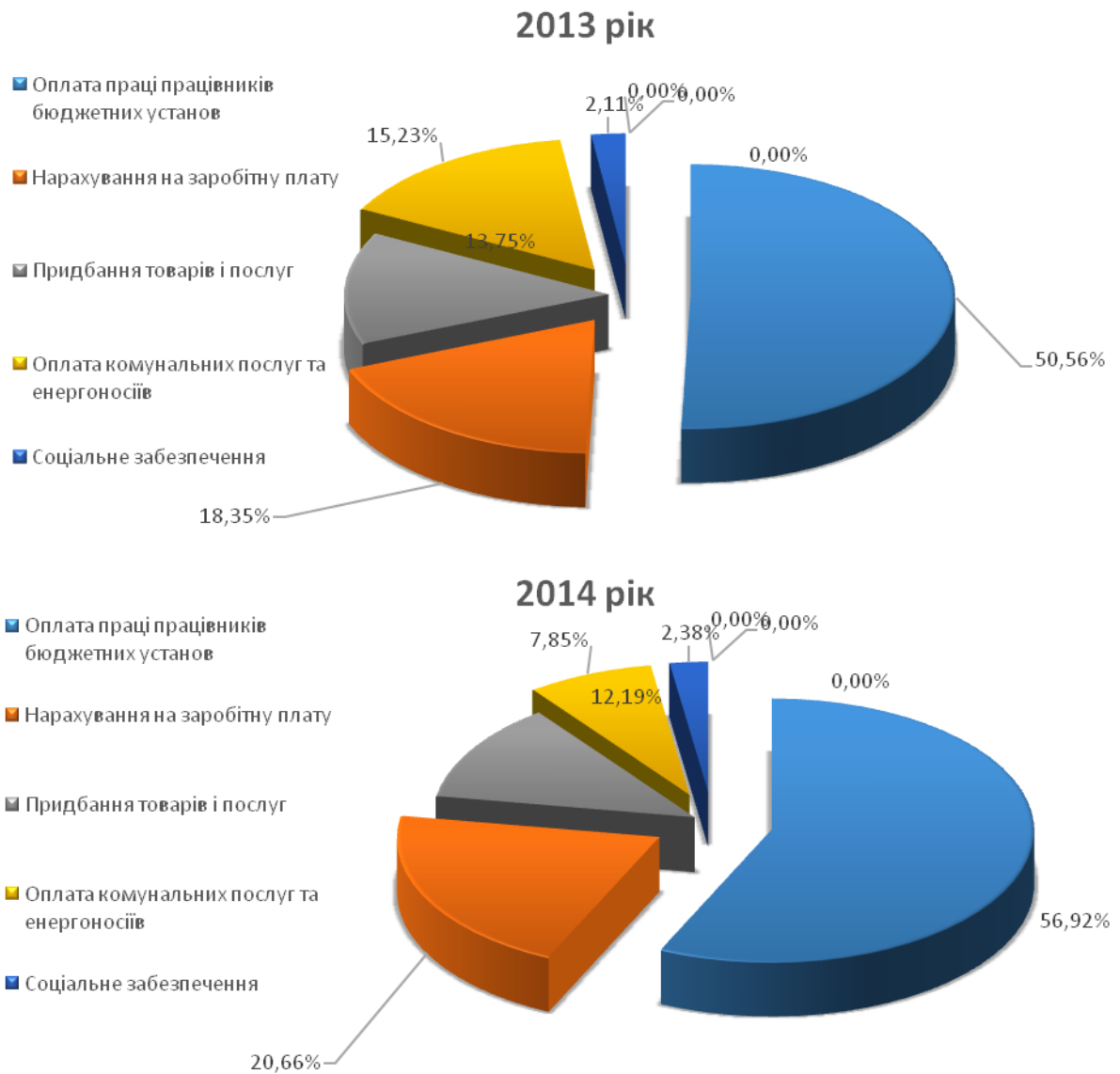


Рисунок 3 - Структуру використання бюджетних коштів загального фонду за 2013-2014 рр.

Аналізуючи наведені дані можна зробити висновок, що відбувається постійне збільшення фінансування Лікарні, а саме в 2014 р. порівняно з 2013 р. на 496,10 тис. грн. Це обумовлено розширенням діяльності установи. При цьому фінансування Лікарні здійснюється за рахунок коштів державного бюджету. За досліджуваний період доходи загального фонду бюджету використовувалися на покриття поточних видатків.

До поточних видатків відноситься оплата праці робітників – в середньому вона складає майже 54 % всіх видатків і протягом аналізованих років збільшилась на 582,93 тис. грн., що обумовлено зростанням посадових окладів і збільшенням рівня мінімальної заробітної плати, виплатою премій, надбавок. Але відбулося зменшення обсягів витрат на придбання товарів і послуг на 12,96 тис. грн. у зв'язку зі зменшення кількості хворих. За досліджуваний період відбулось зменшення виділення коштів на утримання

установи на 310,10 тис. грн. Це пов'язано зміною тарифів на оплату комунальних послуг в Лікарні.

Зміни в необоротних активах ДЗ «Відділкова клінічна лікарня №5» відображається в фінансовій звітності, а саме в Звіті про рух необоротних активів (форма №5). Проаналізуємо рух необоротних активів лікарні за період 2013-2014рр. за формами №5 ДЗ «Відділкова клінічна лікарня №5» (таблиця 4).

Таблиця 2.11 – Аналіз зміни в необоротних активах ДЗ «Відділкова клінічна лікарня №5» за 2013 -2014 рр.

№ з/п	Показник	Роки					
		2013		2014		Відхилення	
		грн	%	грн.	%	Абсолютне, грн	Відносне, %
1	Збільшено необоротних активів, Всього у т.ч.:	135,00	100	27618,00	100	+ 27483,00	-
1.1	Надійшло необоротних активів	115,00	85,19	4410,00	15,97	+ 4295,00	- 69,22
1.2	Отримано в межах головних розпорядників бюджетних коштів	-	-	356,00	1,29	+ 356,00	+1,29
1.3	Інші надходження	20	14,81	22852,00	82,74	+ 22832,00	+67,93
2	Зменшено необоротних активів, Всього у т.ч.:	7421,00	100	33196,00	100	+25775,00	-
2.1	Безоплатно передано	-	-	20541,00	61,88	+ 20541,00	-61,88
2.2	Списано як непридатні	7421,00	100	12655,00	38,12	+ 5234,00	+61,88

Проаналізувавши дані, бачимо, що в 2014 році відбулось вагоме, як збільшення, так і зменшення необоротних активів, в порівнянні з 2013 р. Зміни в необоротних активах в 2014 році збільшились на 27473, 00 грн, зменшились на 25775,00 грн. Зі шляхів збільшення необоротних активів в 2014 році, найбільш змінило вартість необоротних активів – інші надходження, на 22852,00 грн, що в відносному відношення складають 67,93 %. Надійшло необоротних активів за рахунок благодійних внесків спеціального фонду на суму 4410,00 грн, що складає 15.97 % збільшення активів за 2014 рік, але менше на 69,22 % відносного відхилення від 2013 року. Дуже мале надходження необоротних активів пов'язане з недостатнім фінансуванням бюджетних установ.

У третьому розділі «Шляхи удосконалення обліку та контролю необоротних активів в ДЗ « Відділкова клінічна лікарня №5»» проведено внутрішній контроль необоротних активів та надані пропозиції щодо удосконалення обліку та контролю необоротних активів в ДЗ « Відділкова клінічна лікарня №5».

Проблемним питанням обліку необоротних активів є облік витрат на поліпшення основних засобів бюджетної установи. Пропонується ввести в діючий План рахунків бухгалтерського обліку бюджетної установи субрахунок 110 «Витрати на покращення основних засобів» зображений на рисунку 4.

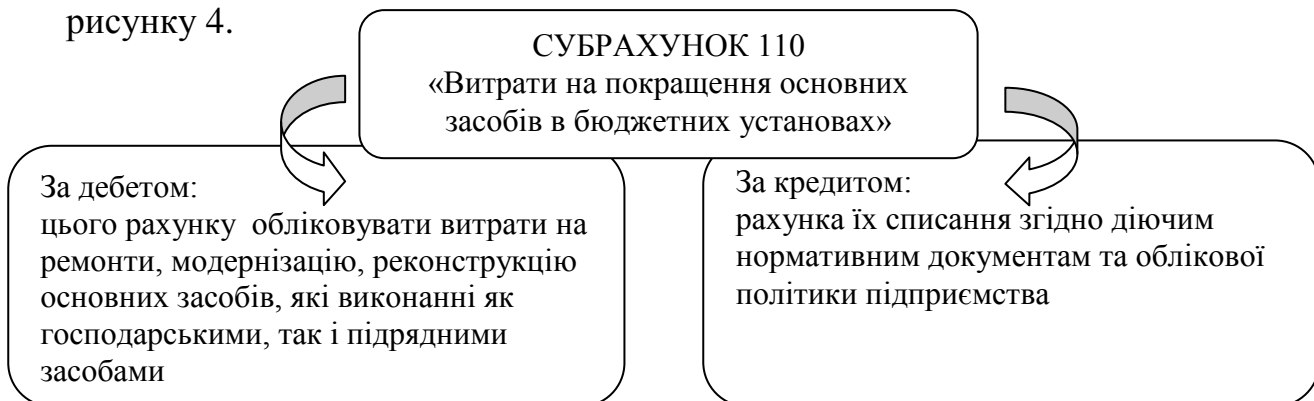


Рисунок 4 – Введення субрахунку 110 «Витрати на покращення основних засобів в бюджетних установах»

Також робочий план рахунків складений таким чином, що для обліку основних засобів призначений загальний рахунок 10 «Основні засоби», який включає в себе субрахунки. Потрібно врахувати специфіку складу основних засобів в бюджетній установі, тобто пропонується аналітичний облік субрахунку 104 «машини та обладнання» Державного закладу «Відділкова клінічна лікарня № 5», що наведені на рисунку 5

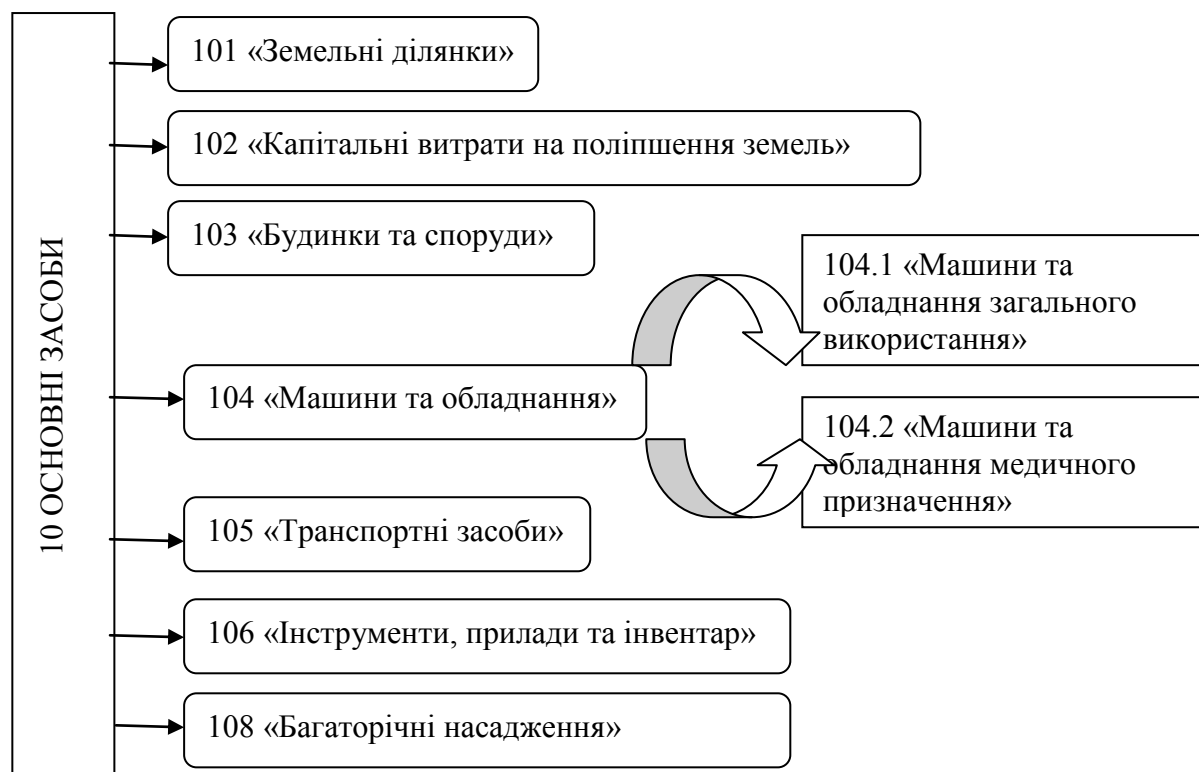


Рисунок 4 – Аналітичний облік субрахунку 104 «Машини та обладнання» в Державному закладі «Відділкова клінічна лікарня № 5»

1. Документи є основою облікового процесу в бюджетних організаціях. Вони стверджують факт здійснення господарських операцій і є підставою для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Розглянуто основні форми первинних документів для обліку руху необоротних активів у бюджетних установах. Їх застосування в тих чи інших видах господарських операцій, ким і коли складається, кількість примірників складання.

Також визначено синтетичні та аналітичні рахунки обліку необоротних активів. Рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових фінансових інвестицій, незавершеного капітального будівництва та зносу необоротних активів.

Амортизація нараховується, а дату балансу, починаючи з місяця, наступного за місяцем у якому об'єкт став придатним для корисного використання. Методи нарахування амортизації - прямолінійний.

Контроль в бюджетній установі – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів установою.

Контроль при здійсненні операцій з необоротними активами установи полягає в перевірці правильності їх оцінки, їхньої наявності, відповідності збереження та використання. Також контроль полягає в тому, щоб виявити чи попередити порушення пов'язаних з операціями над необоротними активами.

Основне завдання контролю операцій з необоротними активами бюджетної установи є контроль за їх наявністю, правильністю їх оцінки, відповідним використанням та збереженням, а також виявлення та попередження порушень, пов'язаних з діями над активами.

Під час контролю операцій з основними засобами використовуються загальнонаукові та специфічні методи контролю.

2. Державний заклад «Відділкова клінічна лікарня №5» є лікувально-профілактичною установою охорони здоров'я, застосована на

державній власності, метою діяльності якої є здійснення медичної практики шляхом надання медико-санітарної допомоги, включаючи широкий спектр профілактичних, діагностичних та лікувальних заходів та послуг медичного характеру, а також інших функцій на основі професійної діяльності медичних працівників.

Важливим елементом бухгалтерського обліку в бюджетній установі є облік необоротних активів, адже вони займають найбільшу частину в закладі.

Для обліку руху необоротних активів, лікарня використовує 10,11,12,13,14 та 15 рахунки та їх субрахунки Плану рахунків бюджетних установ.

Облік необоротних активів у ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5» ведеться на всі операції їх надходження в установу, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання на підставі достовірних даних первинної документації.

3. Аналізуючи використання бюджетних коштів загального фонду ДЗ «Відділкова клінічна лікарня № 5» за 2013-2014 рр., ми бачимо, що відбувається постійне збільшення фінансування Лікарні, а саме в 2014 р. порівняно з 2013 р. на 496,10 тис. грн. Це обумовлено розширенням діяльності установи. При цьому фінансування Лікарні здійснюється за рахунок коштів державного бюджету.

Проаналізувавши зміни необоротних активів, бачимо, що в 2014 році відбулось, як збільшення, так і зменшення необоротних активів, в порівнянні з 2013 р. Зміни в необоротних активах в 2014 році збільшились на 27473, 00 грн, зменшились на 25775,00 грн.

4. Ефективність використання бюджетних коштів є одним із найголовніших та актуальних питань уряду України. Тому контроль за використанням бюджетних коштів є невід'ємною частиною економічної системи.

Фінансово – господарський контроль ДЗ «Відділкова лікарня №5» здійснюється Державною фінансовою інспекцією в Запорізькій області.

Для встановлення якості та ефективності системи контролю і обліку, перевіряючий орган складає тест внутрішнього контролю необоротних активів, робочий план, програму контролю необоротних активів, з поставленням завдань у послідовності їх виконання та робочі документи.

Після перевірки складається акт перевірки в якому описується проведена робота і виявлення порушень.

5. Щодо обліку необоротних активів, то було запропоновано введення додаткових показників, до типової форми первинного документу ОЗ-1 бюдж., а також додати додаток до цього акту.

Проблемним питанням обліку необоротних активів є облік витрат на поліпшення основних засобів бюджетної установи, тому було запропоновано ввести новий субрахунок.

Для обліку за правильністю бухгалтерських записів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку складають окремі відомості за кожною групою субрахунків, що об'єднуються відповідним синтетичним рахунком. Підсумки оборотів і залишків кожного субрахунка оборотних відомостей звіряються з підсумками оборотів і залишків даних відповідних синтетичних рахунків книги «Журнал-головна».

Пропозицією є також розрахунок коефіцієнта морального зносу основних засобів. Він ґрунтується на тому, що цей показник ДЗ «Відділ ковалікарня №5» повинна визначати за кожним видом основних засобів в залежності від того, через який строк введено в дію новий, більш продуктивний засіб. Для попереднього засобу строк морального старіння визначатиметься як різниця між строком введення нового засобу і строком введення даного засобу.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ
КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

1. Черноус Ю.В. Удосконалення обліку та контролю необоротних активів у бюджетних установах/ Ю.В.Черноус, Н.В.Харченко/ Облік, аналіз та аудит: еволюція, сучасний стан та перспективи розвитку: зб. матеріалів II Всеукр. студ. наук.-практ. конф., 8 грудня 2015 р. — К. : КНЕУ, 2015..