

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

Економічний факультет
(назва інституту, факультету)

Обліку і аудиту
(повна назва кафедри)

ДИПЛОМНА РОБОТА

бакалавр
(освітній рівень)

на тему **Облік і аудит амортизації основних засобів**
у бюджетній установі

Виконала: студентка курсу, групи ОО (з)41
напряму підготовки (спеціальності)

Облік і оподаткування
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Слободян (Сіщук) Мар'яна Ігорівна
(прізвище та ініціали студента)

Керівник д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.
(прізвище та ініціали)

Рецензент к.е.н., доц. Левандівський О.Т.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ - 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі	7
1.1. Амортизація основних засобів як економічна категорія і об'єкт бухгалтерського обліку	7
1.2. Особливості обліку і аудиту амортизації основних засобів	13
1.3. Нормативно-правові засади організації обліку і аудиту амортизації основних засобів.	18
РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні аспекти обліку амортизації основних засобів в Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради	24
2.1. Організація та методика обліку амортизації основних засобів	24
2.2. Облік витрат на ремонт та модернізацію необоротних активів	32
2.3. Відображення амортизації основних засобів в фінансовій звітності	39
РОЗДІЛ 3. Вдосконалення обліку і аудиту амортизації основних засобів у бюджетній установі	43
3.1. Методика внутрішнього аудиту операцій з амортизації основних засобів.	43
3.2. Шляхи вдосконалення обліку амортизації основних засобів з використанням інформаційних систем	48
3.3. Напрями удосконалення аудиту операцій з амортизації основних засобів	53
ВИСНОВКИ.....	60
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	63
ДОДАТКИ.....	71

ВСТУП

Актуальність теми. Бюджетні установи мають неоціненне значення для розвитку економіки держави. Для подальшого успішного розвитку бюджетних установ в умовах зміни господарських зв'язків, необхідно впроваджувати нові методи і засоби управління необоротними активами підприємства. Важливим на сьогодні є спрямування обліку і аудит амортизації основних засобів на потреби підприємства, що дозволить посилити інформаційно-аналітичну складову діяльності та дозволить вчасно зреагувати на негативні сторони діяльності бюджетних установ.

Часті зміни у законодавстві та нормативних актах вимагають постійного вивчення методологічної основи обліку та аудиту та вчасного опрацювання отриманої інформації.

Швидке реагування на зміни які відбуваються в обліку бюджетних установ, саме орієнтовані на управлінням необоротними активами та виділення впливом їх на стан бюджетних установ. Облік амортизації основних засобів є передумовою подальшого розвитку діяльності бюджетних установ.

В умовах сьогодення покращення використання основних засобів та амортизаційна політика виступають найважливішим елементом процесу розвитку економіки, від якого залежить налагодження економічного, та технічного потенціалу бюджетної установи.

Проблеми обліку і контролю амортизації основних засобів є предметом особливої уваги економічної науки.

Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів внесли вітчизняні науковці: О.І. Амоши, Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Гетьман, Л.В. Гнилицька, В.В. Євдокимов, В.П. Завгородній, Б.М. Занька, О.В. Іванюта, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, М.В. Кучірки, Ю.Я. Литвин, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, К.В. Романчук, В.С. Рудницький, Н.І. Самбурської, В.В. Сопко, А.М. Стельмахук, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач,

Н.І. Федоронька, В.Г. Швець Т.О. Шматковської та ін. Із зарубіжних провідних вчених можна відзначити Л. Бернстайн, Л. Рушті, П. Тальміна, В.А. Шпака та ін.

Їх праці віддзеркалюють в основному порядок обліку амортизації основних засобів, вплив застосування різних методів амортизації, загально-методичне забезпечення обліку та контролю, і не враховують специфічних умов амортизації у бюджетних установах. Отримані нами результати з обліку та аудиту амортизації основних засобів є значущими для розвитку науки і практики. Тому проблеми організації і методики обліку й аудиту, зносу, амортизації, витрат на ремонт основних засобів і обумовили актуальність даної теми роботи.

Бюджетні установи, щоб відповідати сучасним вимогам повинні чітко здійснювати організація і методологія обліку та аудиту амортизації основних засобів має відповідати управлінському процесу в бюджетній установі.

Метою дипломної роботи є удосконалення теоретичних, методичних та організаційних засад обліку і аудиту амортизації основних засобів.

Для досягнення визначеної мети у процесі дослідження вирішувались такі завдання:

- розкрити теоретичну суть амортизації основних засобів;
- сформулювати концептуальні положення які стосуються особливостей обліку і аудиту амортизації основних засобів;
- оцінити рівень нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту амортизації основних засобів;
- з'ясувати особливості організації та методики обліку амортизації основних засобів;
- обґрунтувати підхід до обліку витрат на ремонт та модернізацію необоротних активів;
- визначити шляхи вдосконалення обліку амортизації основних засобів з використанням інформаційних систем;

- обґрунтувати методику аудиту операцій з амортизації основних засобів;
- запропонувати механізм проведення аудиту та особливості операцій з амортизації основних засобів;
- визначити напрями удосконалення аудиту операцій з амортизації основних засобів.

Об'єктом дослідження є стан амортизації основних засобів в Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради.

Предметом дослідження є та організаційно-методичні аспекти обліку і аудиту амортизації основних засобів із урахуванням галузевої сфери.

Методи дослідження. Під час написання дипломної роботи нами застосовано такі методи: діалектичний метод – для вивчення особливостей амортизації основних засобів; індукції та дедукції – для дослідження підходів до визначення сутності амортизації основних засобів; порівняльного аналізу – для встановлені переваг і недоліків різних способів нарахування амортизації основних засобів; формалізації – для удосконалення методичних засади обліку амортизації основних засобів; синтезу та абстрагування – для обґрунтування факторів, які впливають на нарахування амортизації основних засобів; структурно-функціонального аналізу – для визначення складових системи планування амортизації основних засобів; аналіз – для виокремлення етапів і складових процесу нарахування амортизації основних засобів; системний – для забезпечення розгляду процесу амортизації основних засобів.

Практичне значення отриманих результатів. Теоретичною та практичною основою роботи стали вітчизняні та міжнародні нормативно-правові акти, методичні рекомендації, інші літературні джерела, матеріали власних досліджень.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота є самостійно виконаним дослідженням, який складається із вступу, трьох розділів,

висновків, списку використаних джерел та додатків. Вона викладена на 62 сторінках комп'ютерного тексту, ілюстрована 8 таблицями, 17 рисунками та 5 додатками. Список використаної літератури включає 79 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

Теоретичні основи обліку і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі

1.1. Амортизація основних засобів як економічна категорія і об'єкт бухгалтерського обліку

Глибокі кризові явища в економіці країни, недооцінка ролі основних засобів під час проведення урядом індексацій вартості ресурсів, недосконала амортизаційна політика спричинили спад інвестиційної активності в бюджетну сферу, уповільнення оновлення і підвищення ступеня зносу основних засобів, що поступово призводить до кількісних та якісних змін у їх структурі та видовому складі, а також до зниження ефективності використання основних засобів.

Реформування бюджетної сфери України за останній час спричинило кардинальні зміни господарського механізму амортизаційної політики, а також основних інформаційних частин, що відповідають за управління бюджетною установою.

Проблеми з якими стикаються бюджетні установи при обліку нефінансових активів найчастіше полягають в потребі до отримання достовірної інформації зацікавленими користувачами про стан та ефективність використання основних засобів [1, с. 205].

Чільне місце в структурі джерел відтворення основних засобів становлять амортизаційні відрахування, а отже обґрунтування принципів та актуальних методів нарахування амортизаційних відрахувань є, наразі, досить серйозною проблемою в бюджетних установах через елементи формування грошових коштів. Грошових коштів беруть головну роль у відтворенні основних засобів, та впливають на регулювання швидкості руху їх вкладень у основні засоби.

Амортизаційна політика є складовою частиною політики бюджетних установ, її вибір, в деякій мірі, впливатиме на результат діяльності установи. На амортизаційну політику буде мати також вплив ставки амортизаційних відрахувань, які у свою чергу залежать від обраного методу нарахування амортизації. Амортизаційна політика бюджетних установ, розкриває державну амортизаційну політику, у різних її проявах [2, с. 18; 3, с. 36; 4; 5, с. 10].

Для того, дослідження основи обліку нефінансових активів, треба дослідити понятійний апарат амортизації основних засобів.

Для правильного визначення поняття “амортизація основних засобів” та розкриття її суті, доцільно дослідити поняття та економічну природу активів.

За твердженням багатьох вчених амортизація розглядається, як об’єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів у період їх функціонування у виробництві з метою відшкодування до моменту закінчення строку експлуатації [6, с. 70; 7, с. 126; 8, с. 110].

Аналіз наукових джерел також вказує, що амортизаційні відрахування є головним джерелом, яке впливає на відтворення основних засобів [9, с. 370; 10, с. 120].

Відповідно до думки А. Амосов амортизація основних засобів обов’язково має характеризувати систематичний розподіл вартості основних засобів, яка амортизується, та головною є фраза “протягом строку їх корисного використання (експлуатації)”. А тому знос основних засобів є накопиченою сума амортизації об’єкта основних засобів від початку його економічного використання [11, с. 4].

Для кращого наочного зображення виділимо трактування поняття “амортизація основних засобів” в таблицю 1.1.

Таблиця 1.1

**Трактування понять “амортизація основних засобів”,
у працях провідних учених та законодавчо-нормативній
базі України ***

Трактування понять “амортизація основних засобів”	Автор визначення, джерело
Представляється, як систематичний поділ вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання	НП(с)БО ДС 121 «Основні засоби» [12]
Основні засоби зношуються не тільки фізично, а й стають відсталими за своєю технічною характеристикою, а також економічною ефективністю тобто підлягають моральному зносу	Парнюк В.О. [13, с. 168]
Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується тобто складається з первісної або переоціненої вартості основних засобів за мінусом їх ліквідаційної вартості	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора [14]
Це об'єктивна дія сил природи пов'язана із впливом зовнішніх факторів і призводить до передчасного старіння основних засобів	Виговська Н.Г. [15, с. 8]
Це списання, відповідно до вимог оподаткування, обліку на протязі певного терміну початкової балансової вартості основних засобів	Бакай В.Й. [16, с. 99]
Це витрати, що нічим не відрізняються від інших видів витрат установи	Колумбет О.П. [17, с. 83]
Ґрунтується на майбутніх грошових потоках, очікуваних від використання основних засобів та обов'язковим обліком їх ліквідаційної вартості по закінченню терміну їх служби	Бондаренко О. [18, с. 126]
Розуміється, як погашення у ході господарської діяльності витрат на основні засоби	Зябченкова Г.В. [19, 102]
Це процес, а знос виступає результатом, тобто сума коштів, яка накопичується в обліку, слугує показником зношеності основних засобів та дозволяє відобразити у грошовому виразі, чи потрібно установі проводити відновлення, заміна, можливо ремонт чи модернізацію	Дугієнко Н.О. [20, с. 12]

* Джерело: узагальнено автором на основі [12; 13, с. 168; 14; 15, с. 8; 16, с. 99; 17, с. 83; 18, с. 126; 19, с. 102; 20, с. 12].

Наукова література виділяє причини ослаблення ролі амортизації до яких відносить: невідповідність індексацій основних засобів; надто довгі терміни їх експлуатації; недоцільне застосування прискореної амортизації.

Різні думки в трактуванні основних термінів амортизація основних засобів, які відображають досліджувані автори, вказує нам на потребу у їх системному підході до вивчення. Критично проаналізувавши це поняття, можна виокремити, що амортизація основних засобів – це сума відрахувань, яка переноситься конкретною працею на платні послуги, що виробляється, частинами в міру споживання.

Амортизація нефінансових активів є системним процесом, що відображається в обліку при цьому не міняючи фактичного стану об'єктів необоротних активів. Даний показник допомагає при статистичному підрахунку та вказує в якій кількості треба здійснювати ремонт, проводити технологічне оновлення, модернізацію або заміну об'єктів основних засобів. Саме за рахунок амортизаційних відрахувань частину вартості нефінансових активів можна включити до собівартості наданих послуг [21, с. 4].

З глибоким розумінням проблеми, та у зв'язку із нестачею коштів в оновлення основних засобів у сучасних умовах її розширене відтворення дуже проблематичним. На даному етапі необхідно забезпечити хоча б просте їх відтворення з одночасним поліпшенням використання вже створеного технічного потенціалу (на основі впровадження науково-технічного прогресу) у бюджетних установах.

Для забезпечення оптимальної структури основних запасів треба досягти збалансованості між їх активною та пасивною частинами.

Для підвищення ефективності використання основних засобів установі потрібно перевагу надавати застосуванню найбільш досконалих технічних засобів і по можливості вітчизняних марок. Як свідчать дослідження, використання вітчизняного обладнання економічно значно вигідніше, ніж закордонних аналогів.

Направленість амортизаційної політики полягає у створенні умов для здійснення капітальних інвестицій за рахунок коштів амортизаційних фондів бюджетних установ.

На підставі проведених досліджень можна дійти до висновку, що під амортизаційною політикою розуміють багатопланову та багатогранну категорію, яка включає до себе, такі складові, як вартісна оцінка основних засобів, визначення і порядок обліку змін балансової вартості, встановлення методики розрахунків амортизаційних відрахувань, виходячи з очікуваного способи отримання економічних вигод від її застосування та ін.

Найкращими логічними характеристиками поняття амортизаційна політика, розкривають внутрішню природу досліджуваного явища, його склад і зміст. Отже увагу звернути також слід на використання терміну, предмету та об'єкту амортизації основних засобів та узагальнюючими ознакам, в якості яких виступають мета придбання основних засобів, місце розташування об'єкта, терміни і суми амортизації.

Обґрунтоване відображення об'єктів основних засобів у балансі, правильний підрахунок амортизації походять від правильної їх оцінки. Тобто, важливим є, що правильність нарахування амортизації основних засобі залежить від того, наскільки правильно вона обчислена.

У випадку неправильної оцінки основних засобів можна бачити не тільки зміни у загальній картині їх відображення, а й негативні фактори такі як, неточне обчислення амортизації та недобрий підрахунок ряду техніко-економічних показників, що вказують на застосування основних засобів (їх знос та найважливіші показники ефективності).

Розглянемо також узагальнення трактування “амортизації основних засобів” зарубіжними вченими у табл. 1.2.

Величина амортизаційних відрахувань у бюджетних установах показує ступень зносу об'єктів основних засобів. Сума амортизації є тією частиною вартості основного капіталу, разом із зносом переноситься на виготовлену продукцію. В той же час знос це поступова втрати вартості об'єктом

основних засобів. А амортизація виступає процесом перенесення вартості основних засобів на виготовлений продукт.

Таблиця 1.2

**Трактування понять “амортизація основних засобів”,
зарубіжними вченими ***

Трактування понять “амортизація основних засобів”	Автор визначення, джерело
Це нарахування амортизації на об’єкт відповідно до отриманого від його використання прибутку	Й. Бетге [22, с. 142]
Її пов’язують з доходом, отриманим від використання основних засобів, яким вважають надану об’єктом послугу	Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [23, с. 38]
Вважає, що обраний спосіб амортизації має розмежувати первісну вартість відповідно до кривої експлуатації об’єкт	М.Р. Мэтьюса [24, с. 512]
У зв’язку з неможливістю причинно-наслідкового визначення способу амортизації необхідно зупинитися на застосуванні статистичної середньої, тобто способу лінійної амортизації	Л.З. Шнейдман [25, с. 34]
Це складне економічне явище, яке поєднує процес руху вартості і важелі управління відтворенням, відшкодування зношених і нагромадження нових засобів праці	І.В. Фостер [26, с. 144]

* Джерело: узагальнено автором на основі [22, с. 142; 23, с. 38; 24, с. 512; 25, с. 34; 26, с. 144].

Згідно з МСБО амортизацію основних засобів називають розподілену протягом визначеного періоду їх вартість – «depreciation» (знецінювання, зниження вартості); нематеріальних активів – «amortization» (амортизація, зношування); природних ресурсів – «depletion» (виснаження, зменшення вартості невідновлюваного ресурсу).

Амортизація у перекладі означає погашення, сплата боргу [27, с. 281].

Провівши дослідження можна виокремити відмінності зносу та амортизації. Зокрема амортизація розглядається, як почергове перенесення її вартості на надану послугу, а знос це поступове втрачання основним капіталом своєї вартості [28, с. 159].

Під час амортизації відбувається поступове відшкодування вартості основних засобів від початку періоду їх функціонування до часу закінчення строку експлуатації.

Для ефективної амортизаційної політики є визначення раціональних розмірів амортизаційних відрахувань, що дозволить управляти витратами і фінансовими результатами, накопичувати фінансові ресурси для відтворення необоротних активів.

1.2. Особливості обліку і аудиту амортизації основних засобів

Згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку у державному секторі 121 «Основні засоби», амортизація основних засобів може нараховуватися одним із

Метод нарахування амортизації є створення реального джерела відновлення основних засобів та є основним економічним важелем проведення амортизаційної політики. Він показує ступінь зносу засобів праці, та при можливості дозволяє регулювати інвестиційні процеси установи.

Бюджетні установи мають досить чітко вироблені критерії для визначення об'єктів амортизації. Вони включають очікуваний строк корисного використання, який становить понад один рік. Тільки у тих випадках вони будуть підлягати амортизації.

Бюджетні установи для формулювання терміну корисного використання об'єкта основних засобів застосовують очікуване використання об'єкта основних засобів рис. 1.1.

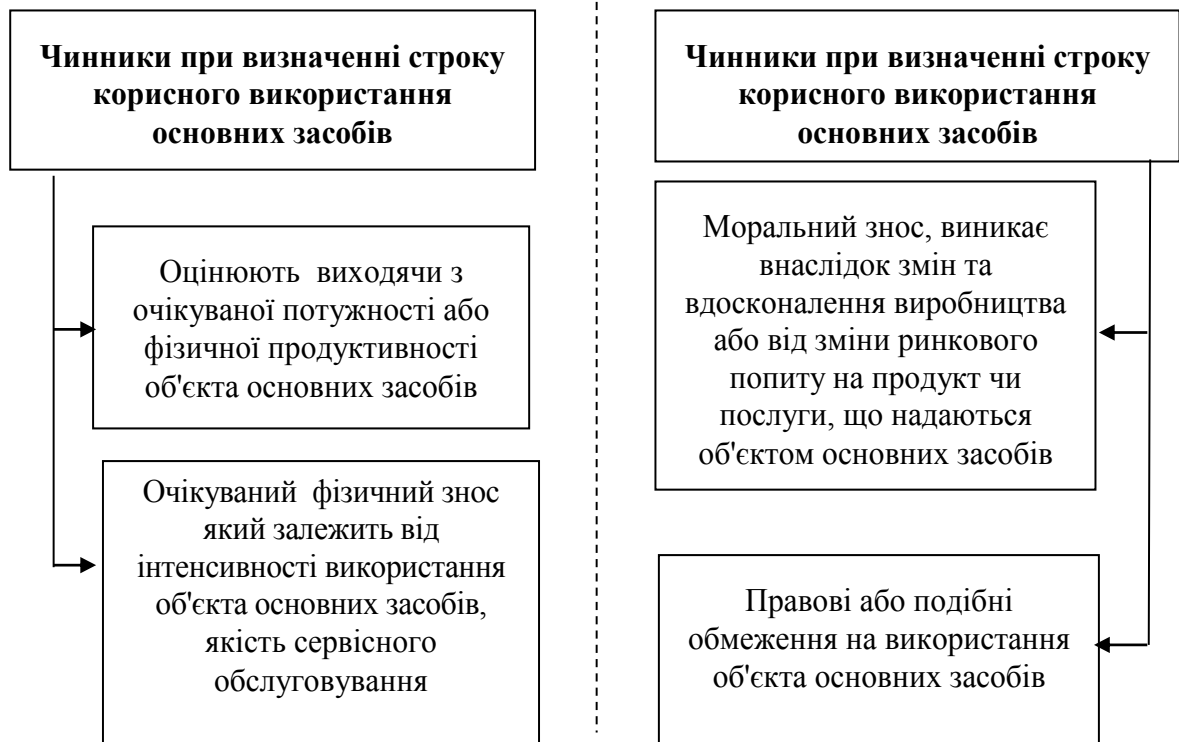


Рис. 1.1. Вплив чинників на очікуване використання об'єкта основних засобів *

* Джерело: систематизовано на основі [29, с. 50], [30, с. 116].

Амортизація основних засобів проводиться із застосуванням прямолінійного методу і вона зафіксована в обліковій політиці. Даний метод є зручний в розрахунках. Він полягає у рівномірному розподілі вартості всього об'єкта протягом всього терміну його експлуатації. Амортизація інших необоротних матеріальних активів здійснюється із використанням методу 50%/50% тобто нараховується в першому місяці передачі у використання та решта первісної вартості у місяці коли здійснюється їх списання з балансу (рис. 1.2).

Суму нарахованої амортизації у Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради відображається збільшенням суми зносу основних засобів та витрат.

Амортизаційні відрахування є інструментом обліку, що спрямовується із запровадженням принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [31, с. 127]. Досліджуючи особливості нарахування зносу у бюджетних установах відмічаються, що нарахування зносу провадиться без поступового перенесення вартості майна на надані послуги.

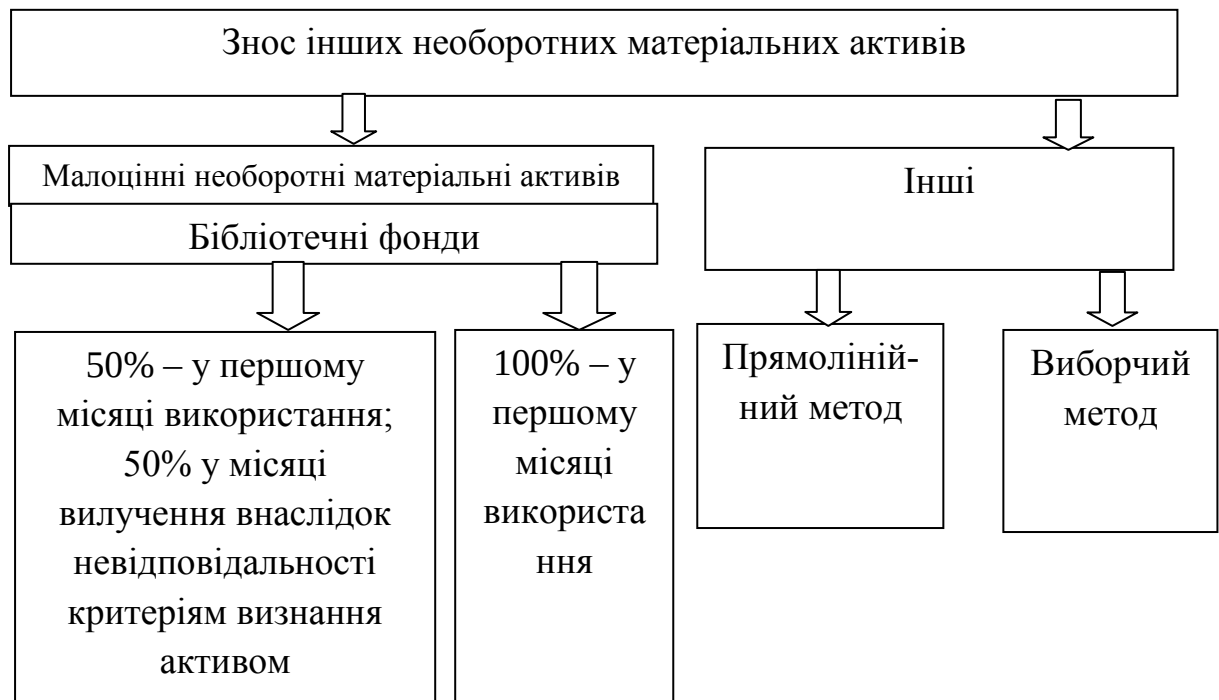


Рис. 1.2. Основні методи нарахування амортизації інших необоротних активів *

* Джерело: [32, с. 377].

У бюджетних установах зростають також витрати на ремонтно-експлуатаційні. І навпаки коли проходить скорочення строку експлуатації тоді збільшуються постійні витрати і відповідно зменшуються ремонтно-експлуатаційні витрати.

Для розрахунку оптимального строку експлуатації основних засобів, можна застосувати формулу:

$$T_{\text{опт}} = \sqrt{\frac{2 * \text{ПВ}}{C}} \quad (1.1)$$

$T_{\text{опт}}$ – оптимальний строк експлуатації об'єкта основних засобів;

ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів;

C – щорічне збільшення витрат на утримання і ремонт основного засобу, що виникають внаслідок його фізичного зношення [33, с. 185].

В процесі дослідження потрібно чітко розібратися з такими функціями які виконує амортизація рис. 1.3.

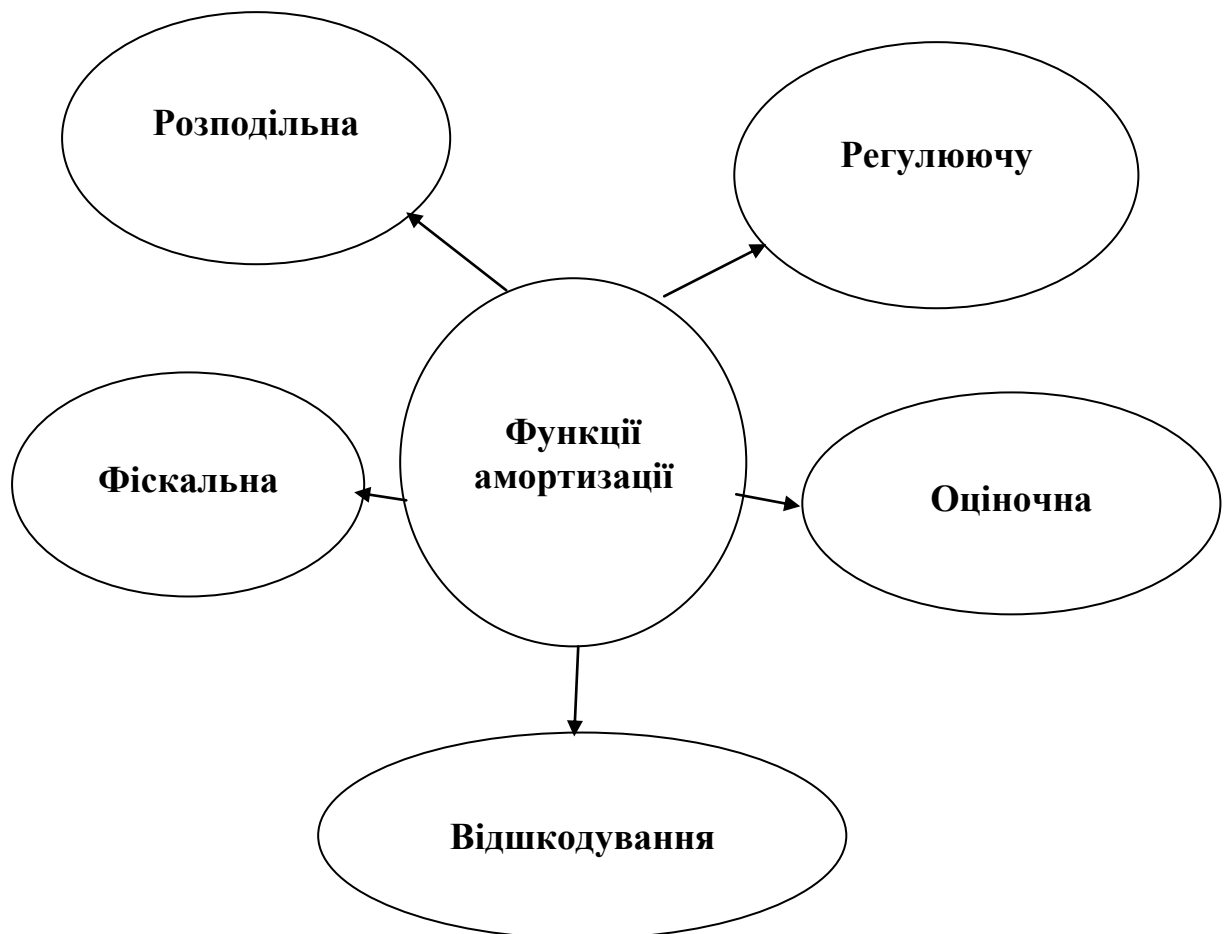


Рис. 1.3. Функції, які виконує амортизація основних засобів *

* Джерело: [33, с. 377].

Бувають випадки коли об'єкт основних засобів обліковується на балансі бюджетної установи неповний звітний період, в такому випадку визначають місячну суму амортизації. Яку визначають відношенням річної суми амортизації до 12 місяців. Надалі суму амортизаційних відрахувань після зростання балансової вартості об'єкта основних засобів обчислюють протягом строку корисного використання за мінусом строку коли він експлуатувався.

У випадках після визнання втрат від зменшення корисності об'єкта основних засобів амортизацію тоді нараховують відповідно до переглянутого строку його корисного використання [14].

Склад державної амортизаційної політики містить складові, які подано на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Склад державної амортизаційної політики *

* Джерело: систематизовано на основі [34, с. 185], [35, с. 295].

Початок здійснення нарахування амортизації відбувається із місяця, наступного за місяцем, коли об'єкт основних засобів є приданим для корисного використання. А закінчується нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем коли він вибув з експлуатації.

1.3. Нормативно-правові засади організації обліку і аудиту амортизації основних засобів

Правовий зміст амортизації основних засобів ґрунтується на реалізації нормативно-правових та законодавчих актів, що регламентують процеси організації та методики обліку і аудиту амортизації основних засобів бюджетних установ, як-от: Конституція України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, відповідні закони України, постанови Кабінету Міністрів України та укази Президента України, НП(с)БО ДС, методичні рекомендації, положення та інструкції.

Об'єкти основних засобів в процесі діяльності використовуються, а отже покроково переводять свої первинні характеристики та зношуються.

В Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради амортизацію основних засобів нараховують, з використанням таких нормативних документів:

1. Бюджетний кодекс України [36] передбачає обов'язкове впровадження у дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, які сприятимуть схожість обліку до міжнародних стандартів.

3. У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку у державному секторі 121 “Основні засоби” [12] розкриває значення, зміст, характеристику та класифікацію основних засобів. Подано розуміння їх, як безперервного процесу їх оцінки. Зокрема розділ IV “Амортизація основних

засобів” характеризує особливості обліку амортизаційних відрахувань бюджетних установ.

Зокрема, відповідно до п. 8 Р. IV коли є сума нарахованої амортизації то її в обліку вписують як збільшення суми зносу основних засобів та витрат. Розділ IV НП(с)БОДС 121 у п. 5 передбачено, що вартість об’єкта основних засобів розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисного використання в сумі нарахування амортизації на дату балансу щокварталу.

У розділі IV НП(с)БОДС 121 п. 3, зазначено, що нарахування амортизації проводиться протягом строку корисного використання об’єкта основних засобів. А також може бути зупинена на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. У розд. IV НП(с)БОДС 121, п. 5 вказано, що розпочинають нараховувати амортизацію з місяця, слідкуючого за місяцем, коли об’єкт основних засобів може використовуватися і коли його ввели в експлуатацію.

У випадках, коли в установі є обмежений доступ до об’єктів основних засобів, тоді амортизацію не нараховують.

НПСБОДС 121 також виділяє поняття зменшення корисності основних засобів і тлумачить його, як втрата економічної вигоди в частині надлишку залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

4. Регулюючим і обов’язковим до виконання також є НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” [37], дане положення обґрунтовує методологічні засади накопичення облікової інформації про нематеріальні активи та особливості їх амортизації. Дане положення дає також тлумачення поняття “немонетарні активи” тобто це активи, за винятком грошових коштів, та еквіваленти та дебіторської заборгованості у визначеній сумі коштів.

5. Слідуючим, не менш важливим, документом є Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб’єктів державного сектору [14] який розкриває зміст об’єкту основних засобів, особливості визнання та первісну оцінку основних засобів, облік основних

засобів в оренді, облік ремонту та поліпшення основних засобів. Дані розділу V “Облік амортизації основних засобів” обґрунтовує терміни амортизації, правила розподілу вартості об'єкта основних засобів та ін.

Кожного року вартість основних засобів знижують на одну й ту саму величину річної суми зносу. Пункт 5 розд. V, передбачає, що річна сума амортизації вираховується діленням амортизованої вартості на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Відповідно до п. 1 розд. V даних рекомендації амортизована вартість складається з первісної, або переоціненої вартості основних засобів за мінусом ліквідаційної вартості. Звідси зрозуміли, що саме різниця між зазначеними вартостями відображається як амортизована вартість.

Пункт 9 розділу V, показує, що її зупиняють нараховувати з місяця, наступного за місяцем вибуття основного засобу або переведення його на реконструкцію. Відновлюють її нарахування, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта в експлуатацію.

6. Важливою складовою теоретичних положень сучасного обліку бюджетних установ є План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. У ньому наводиться інформація про рахунки з амортизації основних засобів, та з якими рахунками він кореспондується [38]. Зокрема на рахунку 51 “Внесений капітал” містяться дані про залишкову вартість основних засобів. Щодо нарахування амортизації то її записують на 8014 “Амортизація” та 8114 “Амортизація”, а потім переносяться на 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису”;

7. НП(с)БОДС 124 “Доходи” допомагає у врегулюванні тих випадків, у яких протягом року було безоплатно отримано необоротні активи. У якій відображаються операції зі зменшенням внесеного капіталу та збільшенням суми доходів під час нарахування амортизації на безоплатно отримані необоротні активи. Тобто коли нараховується амортизація на безоплатно отримані основні засоби зменшується 51 “Внесений капітал” в кореспонденції 7511 “Доходи за необмінними операціями”. Після цього

підсумок дану суму вписують у відповідні форми звітності. Їх вписують у графу як отримані доходи та проведені касові видатки. Дані суми коли установа планує бюджетні запити наперед не передбачає. А звідти випливає, що бюджетні установи не мають тратити бюджетні кошти на поновлення основних засобів, які були безоплатно отримані [39].

8. НП(с)БОДС 135 “Витрати” вказує як правильно здійснювати видатки за КЕКВ 3132 “Капітальний ремонт”, зокрема дані про те, що не відносяться на збільшення вартості необоротних активів. Тобто модернізація, модифікація, добудова, дообладнання та реконструкція об'єктів основних засобів включатиме саме ремонт та поліпшення основних засобів. Дані види ремонтів у майбутньому збільшують економічні вигоди. У випадках коли потрібно здійснити поліпшення об'єкта основних засобів за допомогою капітальних витрат, це наперед маж бути зазначено в кошторисі на виконання зазначених робіт. Дане НП(с)БОДС 135 відображає інформацію про видатки за КЕКВ 3132 “Капітальний ремонт”. Дані видатки не збільшують корисну вартість необоротного активу, а тому у звітності 2-дс відображають, як витрати за обмінними операціями.

А якщо видатки за КЕКВ 3132 збільшують корисну вартість необоротного активу то потрібно з доходу звітного періоду відняти суму асигнувань у поточних витрат за рахунками 70 “Доходи за бюджетними асигнуваннями”, 7111 “Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг), 7211 “Дохід від реалізації активів”, 7311 “Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів”. Тобто, якщо є такі дані, то сума витрат не буде міститися у звіті 2-дс, та відносяться на субрахунок 5411 “Цільове фінансування” [40].

9. НП(с)БОДС 101 “Подання фінансової звітності” здійснює регулювання в частині формування фінансових результатів, щодо обліку нефінансових активів та зносу основних засобів на звітну дату. У випадках отримання необоротних активів бюджетні асигнування по них не вилучаються з доходної частини. Це відбувається тому, що вони не є

капітальними тому сума по них має розбіжність. Можливо також здійснювати коригування результату виконання кошторису на суму поточних витрат, здійснених у попередніх звітних періодах проводкою Дт 5511 “Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду”, 5512 “Накопичені фінансові результати виконання кошторису” Кт 54 “Цільове фінансування”) [41].

Регулювання амортизації основних засобів, забезпечувалися відповідними законодавчими актами і технічними інструкціями та підтримується державним фінансуванням. Зокрема важливим документом підприємства є положення про облікову політику. У даному положенні керівник установи встановлює дату нарахування амортизації основних засобів. У ньому затверджено строки корисного використання основних засобів, що є основою для нарахування амортизації основних засобів.

Водночас не завжди можна самостійно обирати метод нарахування амортизації, бо нарахування амортизації може здійснюватися тільки за тими методами, які дозволено до застосування.

10. Податковий кодекс України, відображає особливості нарахування амортизації, зокрема у пп. 138.3.3 ПКУ, обґрунтовується періоди призупиняється та виведення з експлуатації основних засобів на підставі документів. Підпунктом 138.3.3 ПКУ вказуються мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів [4].

Відповідно до цього установи можуть здійснювати регулювання амортизаційної. Кодексом також передбачено, що класифікацію нематеріальних активів і відповідно терміни нарахування амортизації представлені, табл. 1.3.

Даний документ передбачає пооб’єктний облік основних засобів, та відповідно до ст. 144 Податкового Кодексу України є також об’єкти, що не підлягають амортизації (Додаток А). Даним кодексом регулюються облік основних засобів у межах 16 груп. Типові строки корисного використання основних засобів основних засобів та інших необоротних активів

відображаються у Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, що подано у Додатку Б.

Таблиця 1.3

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів *

Групи	Строк дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 -права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

* Джерело: сформовано на основі [4].

Отже дотримання вище перелічених нормативно-правових актів є запорукою до правильності ведення обліку в Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті.

РОЗДІЛ 2.

Організаційно-методичні аспекти обліку амортизації основних засобів в Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради

2.1. Організація та методика обліку амортизації основних засобів

Івано-Франківський фізико-технічний ліцей-інтернат Івано-Франківської обласної ради є середній спеціалізований загальноосвітній навчальний заклад обласного підпорядкування, який функціонує, як бюджетна установа. Ліцей дає загальну середню освіту; забезпечує поглиблені знання з фізики, математики, інформатики; проводить профорієнтаційну підготовку до навчання в Івано-Франківському національному технічному університеті нафти і газу та інших вузах. Його адреса: м. Івано-Франківськ, с. Угорники, вул. Тополина 6, Україна, 76492, тел. +380-342-55-46-91.

Івано-Франківський фізико-технічний ліцей-інтернат Івано-Франківської обласної ради є загальноосвітнім закладом для обдарованих дітей, що забезпечує професійне навчання та допрофесійну підготовку. Ліцей створений на підставі розпорядження Івано-Франківської обласної державної адміністрації від 07 серпня 1992 р.

Фізико-технічний ліцей-інтернат є об'єктом спільної власності територіальних громад. Власником фізико-технічного ліцею-інтернату є Івано-Франківська обласна рада.

Фізико-технічний ліцей-інтернат є юридичною особою, неприбутковим закладом, користується закріпленим за ним майном на праві оперативного управління згідно з укладеним договором.

У обліку він застосовує амортизаційну політику, яка впливає на оновлення основних засобів.

Правильно здійснювати амортизаційну політику установи це – здійснювати процеси планування, нарахування та використання сум амортизації. Амортизаційна політика це ряд елементів і важелів, які складають сутність і функції амортизації. Тобто вона націлена на підвищення технічного рівня основних засобів, запобігання надмірному зносу активної частини основних фондів, а також на вдосконалення технологічної і видової, структури основних засобів [41]. На рівні установи у результаті здійснення ефективної амортизаційної політики мова може йти про оновлення активної частини основних виробничих фондів та зростання їх технічного рівня.

Організацією ведення обліку амортизації основних засобів займається бухгалтерська служба ліцей-інтернат на чолі з головним бухгалтером. Керівник ліцей-інтернату затверджує наказ про облікову політику де зазначає умови нарахування амортизації на річну дату балансу, а також його треба дотримуватись всіма працівниками установами. Даним наказом затверджуються єдині підходи до облікової політики. Саме на основі цього документу нараховують амортизацію за однакові терміни часу.

Основні правила нарахування амортизації подано у рис. 2.1.

У національних стандартах передбачається як здійснюється розподіл вартості об'єкта основних засобів та нематеріальних активів. Зокрема це здійснюється на систематичній основі протягом строку його корисного використання, надалі для того, щоб вирахувати квартальну суму, бухгалтер річну суму амортизації ділить на 4. У випадках, коли бюджетна установа протягом кварталу списує об'єкт основних засобів з балансу, тоді амортизацію нараховують лише за ті місяці в яких фактично вони перебували в експлуатації і використовуємо для розрахунку місячну річну суму амортизації.

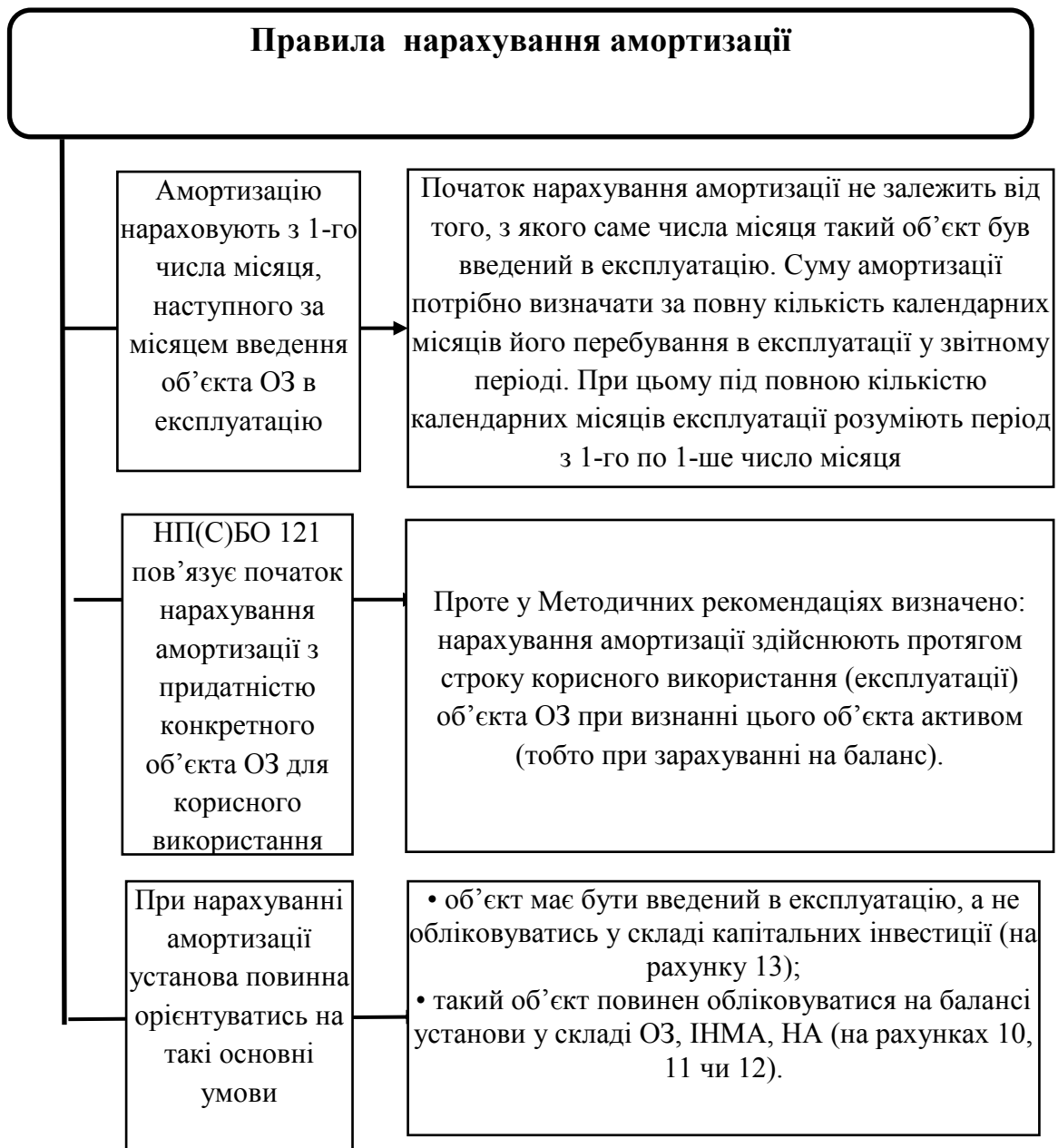


Рис. 2.1. Схема правила нарахування амортизації

** Джерело: адаптовано автором за [43, с. 129].*

Для розрахунку амортизації використовують типові форми, затверджені наказом Мінфіну від 13.09.2016 р. № 818. Величину річної суми зносу установа заносить у графу “Знос” у ф. ОЗ-6 (бюджет) [44]. Документальне оформлення обліку основних засобів у бюджетній установі подано на рис. 2.2.

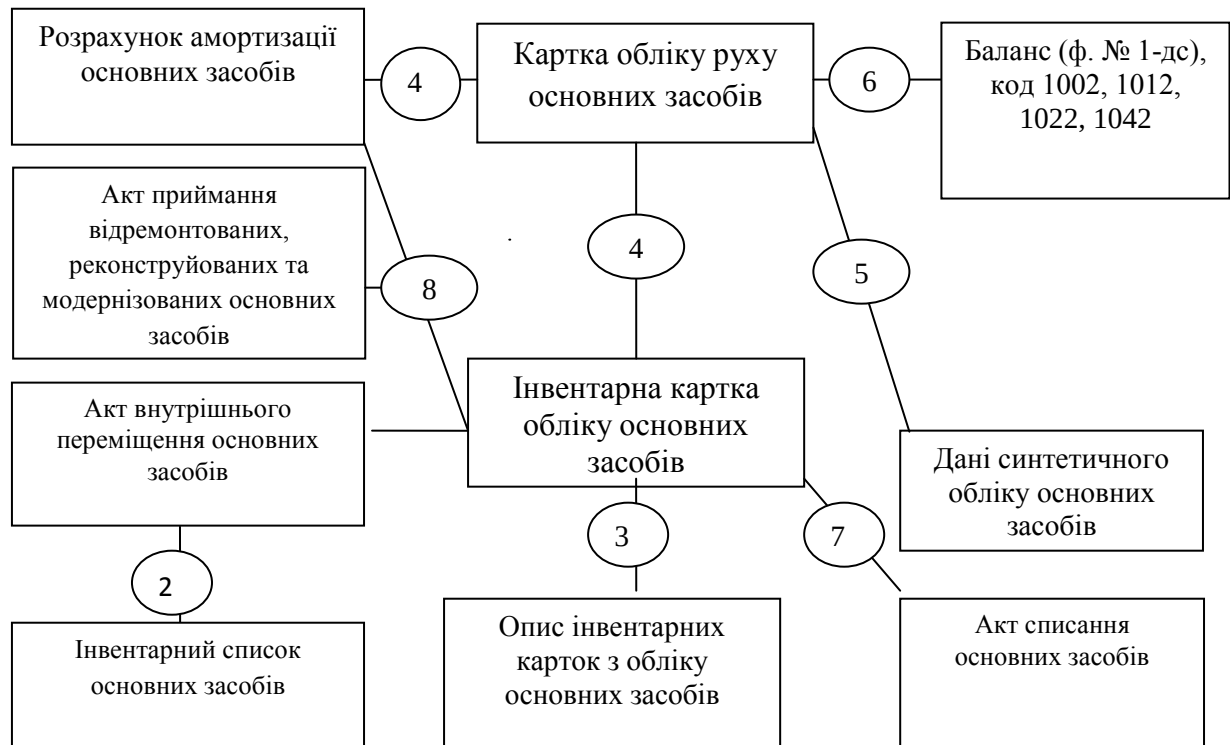


Рис. 2.2. Документальне оформлення обліку основних засобів

** Джерело: адаптовано автором за [44, с. 129].*

Доцільно також відобразити рух облікової інформації у процесі обліку амортизації основних засобів рис. 2.3.

Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які обліковують на позабалансових рахунках, а тому амортизації не підлягають. Об'єктом амортизації є вартість, яку амортизують. Вартість об'єкта, що амортизується визначається, як різницю між первісною вартістю та сумою його ліквідаційної вартості (у сумі, яку планується отримати від ліквідації після закінчення строку корисного використання основних засобів, за мінусом витрат). Часто така вартість дорівнювати 0. Введення основних засобів в експлуатацію обліковується проводкою Д-т 5411 і К-т 5111 і його первісна вартість збільшує фонд у необоротних активах.

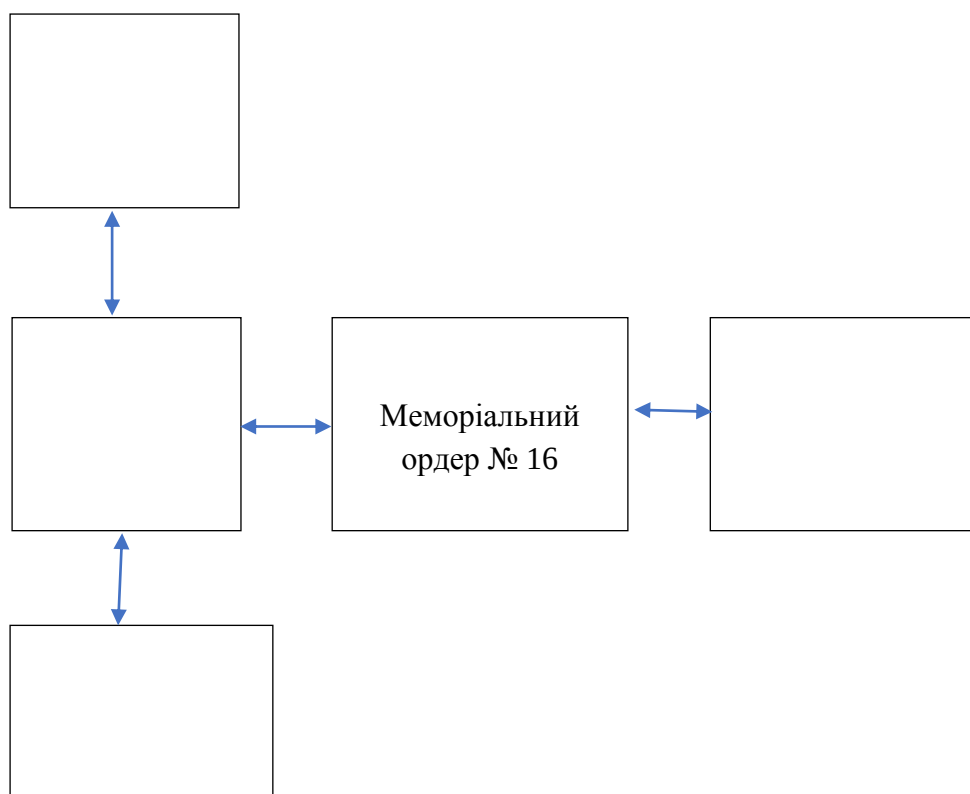


Рис. 2.3. Руху облікової інформації у процесі обліку амортизації основних засобів

** Джерело: адаптовано автором за [45, с. 120].*

Облік інформації про нараховану амортизацію установи застосовують на основі Плану рахунків. Івано-Франківський фізико-технічний ліцеї-інтернат Івано-Франківської обласної ради веде такі субрахунки табл. 2.2.

На рахунку 8014 ведуть суму нарахованої амортизації за рахунок коштів загального фонду, а на субрахунок 8114, спеціального фонду. Проте, на нашу думку, це є недоцільно бо критерієм віднесення сум амортизації до фонду є види діяльності, а не джерело, за рахунок якого придбали основний засіб.

Під час введення об'єктів основних засобів або інших необоротних активів в експлуатацію їх вартість не відноситься на фактичні видатки, як це було раніше. А цю вартість доцільно відображати на фактичні видатки

протягом строку їх корисного використання шляхом нарахування амортизації (раз на рік або щокварталу за рішенням установи) такою проводкою:

Д-т 8014 «Амортизація»;

К-т 1411 «Знос основних засобів»,

К-т 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»,

К-т 1414 «Знос інвестиційної нерухомості».

Таблиця 2.2

Рахунки для обліку нарахованої амортизації *

Назва субрахунка	Характеристика
1411 “Знос основних засобів”	Відображають знос об’єктів основних засобів, облік яких ведуть на рахунку 10 «Основні засоби». Винятком є знос об’єктів інвестиційної нерухомості
1412 “Знос інших необоротних матеріальних активів”	Відображають знос тих необоротних активів, облік яких ведуть на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи”
Амортизація є одним із елементів витрат за обмінними операціями. Тому нараховану амортизацію визнають витратами та обліковують на субрахунку	
8014 “Амортизація”	Ведуть, зокрема, облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які установа використовує в процесі звичайної діяльності та на виконання програм, не пов’язаних із основною діяльністю
8114 “Амортизація”	Ведуть, зокрема, облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, які установа використовує в процесі організації та надання послуг, виготовлення продукції, виконання робіт

* Джерело: адаптовано автором за [46].

Наприкінці звітної періоду під час закриття рахунків витрат сума нарахованої протягом такого періоду амортизації буде списана на фінансові результати виконання кошторису такою проводкою:

Д-т 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду»;

К-т 8014 «Амортизація».

Для визначення строку корисного використання у роботі ми виокремили такі чинники, які подані на рис. 2.3.



Рис. 2.4. Строк корисного використання об'єкта основних засобів *

** Джерело: систематизовано автором на основі [47, с. 143], [48, с. 80].*

Проведені нами дослідження обліку амортизації у Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті дозволили нам згрупувати кореспонденцію субрахунків [49], що подано у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій
із нарахування амортизації основних засобів ***

з/п	Зміст господарської операції	Пункт типової кореспо нденції	Кореспонденція субрахунків	
			дебет	кредит
1	Відображена сума нарахованого зносу на ОЗ, інші необоротні матеріальні активи, які надійшли безоплатно до установи за операціями внутрішньовідомчої передачі	п. 1.18 8014	8114	1411, 1412, 1414
Суму нарахованого зносу показують за попереднім місцем їх експлуатації. Для цього сторона, що передає, повинна вказати в документах на передання таких об'єктів первинну вартість, нарахований знос і балансову (залишкову) вартість				
2	Нарахована амортизація на ОЗ (за встановлений період нарахування – квартал або рік)	1.20	8014, 8114	1411, 1412, 1414
3	Відкоригована сума зносу під час проведення дооцінки ОЗ	1.24	5311	1411, 1414
4	Відкоригована сума зносу під час проведення уцінки ОЗ, раніше не дооцінених	1.25	10, 11	1411, 1414
5	Відкоригована сума зносу ОЗ, раніше дооцінених у процесі уцінки	1.26	1411, 1414	10, 11
6	Відкоригована сума зносу ОЗ, раніше знижених у ціні в процесі проведення дооцінки	1.27	10,11	1411, 1414
7	Відображені втрати від зменшення корисності об'єкта ОЗ стосовно зносу	1.28	8411	1411, 1412, 1414
8	Відновлення корисності об'єкта ОЗ після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	1.29	1411, 1412, 1414	7411
9	Нарахована амортизація при списанні з балансу інших необоротних матеріальних активів, за якими амортизація нараховується за методом «50/50» (у місяці списання)	1.30	8014, 8114 1412	10
10	У разі вибуття ОЗ у випадках, передбачених законодавством, і списання внаслідок недостачі, установленної під час інвентаризації (включаючи необоротні активи спеціального призначення, амортизація на які нараховувалася прямим методом), відображена сума зносу об'єкта ОЗ	1.31	1411, 1414	10, 1116 11
11	Завершальні операції із власним капіталом у частині залишків на субрахунках для обліку амортизаційних сум на кінець звітного періоду: – закриття рахунків витрат (списана сума нарахованої амортизації)	6.2	5511	8014, 8114
Наприкінці року сальдо рахунка 5511 «Фінансовий результат виконання кошторису звітного періоду», у якому будуть враховані проведені операції, пов'язані з амортизацією, буде відображено на субрахунку 5512 «Накопичені фінансові результати виконання кошторису» таким чином: у разі профіциту – Дт 5511 – Кт 5512; у разі дефіциту – Дт 5512 – Кт 5511				

* Джерело: систематизовано автором на основі [50, с. 70], [51].

Отже, важливою умовою функціонування бюджетних установ є наявність у них основних засобів, що й потребує контролю за ефективністю їх основних засобів.

2.2. Облік витрат на ремонт та модернізацію необоротних активів

Важливою ділянкою обліку основних засобів, є облік витрат на їх поліпшення, модернізацію та ремонт.

Деколи нараховувати амортизацію треба частіше за один раз на квартал (рік) це відбувається у випадках вибуття об'єктів необоротних активів у результаті продажу, безоплатної передачі, ліквідації. Тоді амортизацію нараховують тільки за ті місяці, в яких об'єкт використовувався впродовж звітного кварталу (року). У таких випадках: вибуття в середині звітного періоду; коли його отримали у середині звітного періоду.

Документальне оформлення нарахування амортизації основних засобів затверджено наказом № 818 [53] та відображається у таких документах:

- розрахунку амортизації основних засобів;
- розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів.

Із введенням у дію НП(С)БО ДС 121 критерієм віднесення витрат на ремонт основних засобів відносять до витрат звітного періоду або до капітальних витрат. Дані суми відображають у кошторисах на виконання зазначених робіт.

Якщо характер здійснюваних робіт призводять до підвищення техніко-економічних можливостей, то витрати на їх виконання збільшують економічні вигоди та до підтримання об'єкта в придатному для використання стані. Дане рішення є прерогативою керівника установи на основі результатів аналізу конкретної ситуації та суттєвості таких витрат.

У випадках проведення відновлення або збереження майбутніх економічних вигод, доцільно їх класифікувати у міру їх проявлення. Тобто

витрати збільшують первісну вартість об'єкта основних засобів під час усього строку використання. Проте у випадках коли бюджетна установа планує мати у майбутньому економічних вигід, які будуть більші за первісно оцінений рівень його продуктивності або збільшення потенціалу корисності отриманого від нього.

Тому для визначення шляхів списання витрат на ремонт, модернізацію, добудування доцільно здійснювати їх класифікацію. Як пропозиція, то за ознакою впливу на встановлений розмір майбутніх вигод, який планується мати від використання основних засобів.

На сьогодні питання модернізації, досить часто розглядають науковці, зокрема С. Петрова, тлумачить її як, покращення діючих основних засобів та додання їм властивостей, які відображатимуть вимогам сьогодення та призведуть до покращення їх продуктивності [54, с. 44].

В свою чергу В. Д. Грачов розглядає її як головну форму розширеного відтворення основних засобів, за допомогою якої ліквідують моральний знос через зміни у конструкція агрегатів чи заміні застарілих вузлів і деталей, що покращує показники їх використання та сприяє економії державних коштів [55, с. 15].

Досліджуючи суть цих понять, можна дійти до висновку, що модернізація це покращення нефінансових активів, що має системний вплив на покращення методів управління та економічних показників сприяючи задоволенню потреб бюджетної установи.

Вартість робіт, яка буде понесена на модернізацію збільшує очікувані майбутніх вигод та поступово включається до капітальних інвестицій. Обов'язковою умовою є збільшення первісної вартості основних засобів в майбутньому. Тобто, щоб витрати, пов'язані з покращенням основних засобів, були визнані в установі, повинно відбутися зростання витрат внаслідок очікуваного терміну корисного використання об'єкта.

На рис. 2.5 подано напрямки поліпшення терміну корисного використання об'єкта основних засобів.



Рис. 2.5. Напрямки поліпшення терміну корисного використання об'єкта основних засобів *

* Джерело: сформовано автором на основі [55, с. 15].

На етапі планування ремонтних робіт бюджетна установа оформлюються плани-графіки технічного обслуговування їх розробляють окремо стосовно кожного виконавця та організовується їх обсяг, який складається з таких показників:

- видів обладнання, які повинні бути відремонтовані;
- методи ремонтних робіт;
- режиму роботи підприємства;
- чисельного складу і кваліфікації працівників які задіяні у ремонтних роботах;
- технічного оснащення ремонтних служб;
- наявності резерву запасних деталей, вузлів та агрегатів.

У зв'язку з цим витрати на утримання об'єкта основних засобів, за рахунок його відновлення або підтримання в належному стані на первісно оціненому рівні продуктивності об'єкта основних засобів, відноситься до витрат звітного періоду, в якому вони були понесені.

У випадках, коли потрібно занести дані про змінені техніко-економічні характеристики в результаті їх поліпшення заповнюють інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку.

Ремонти поділяють відповідно до ролі у відтворенні на: поточні (виконують дрібні неполадки, замінюють окремі деталі тобто не допускають прогресуючий фізичний знос) та капітальні (оновлення об'єктів, що потребує значних одноразових витрат).

Витрати, які несе бюджетна установа по будівництві та поліпшенні об'єктів основних засобів аж до введення в експлуатацію відображають на рахунках незавершених капітальних інвестицій.

Ремонтний цикл основних засобів включає період від початку експлуатації до першого капітального ремонту. Витрати на будівництво, виготовлення та покращення об'єктів групуються по напрямкам робіт, зокрема до них включають: проектно-пошукові роботи; придбання устаткування, що потребує монтажу; будівельні роботи; роботи з монтажу устаткування; інші капітальні роботи і витрати; придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструментів та інвентарю. Аналітичний облік незавершених капітальних інвестицій обліковують окремо за кожним об'єктом у розрізі витрат на зазначені роботи.

Покращення технічного поліпшення основних засобів включає продовження їх терміну служби. Тобто якщо під час ремонтну проводять заміну основних агрегатів, то зростає термін їхньої експлуатації. Для визначення істинного результату ремонту вирішення доцільно визначити технічні характеристики та параметри об'єкта це буде – модернізація основних засобів, а якщо – об'єкт змінився то виникли нові функції тоді це буде – реконструкція, а якщо були проведені роботи з поліпшення об'єктів

не тільки за технічними, а й за економічними параметрами то це буде – добудова чи дообладнання.

Коли ремонт чи будівництво проводилося підрядником, то вартість устаткування з витратами на монтаж є у складі капітальних інвестицій згідно з рахунками підрядника. А отже, витрати можна класифікувати так як подано на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Класифікація витрат, пов'язаних із утриманням основних засобів *

* Джерело: сформовано автором на основі [56, с. 88].

Бувають випадки коли устаткуванню не потрібен монтаж, то їх обліковують у складі незавершених капітальних інвестицій. Це відбувається після надходження їх до місця розташування. Проте, коли витрати на придбання основних засобів, застосування яких на дату балансу не відбулося, то їх включають у склад незавершених капітальних інвестицій у необоротні активи.

Проведені нами дослідження дозволяють класифікувати ремонти таким чином за такими видами, рис. 2.7.

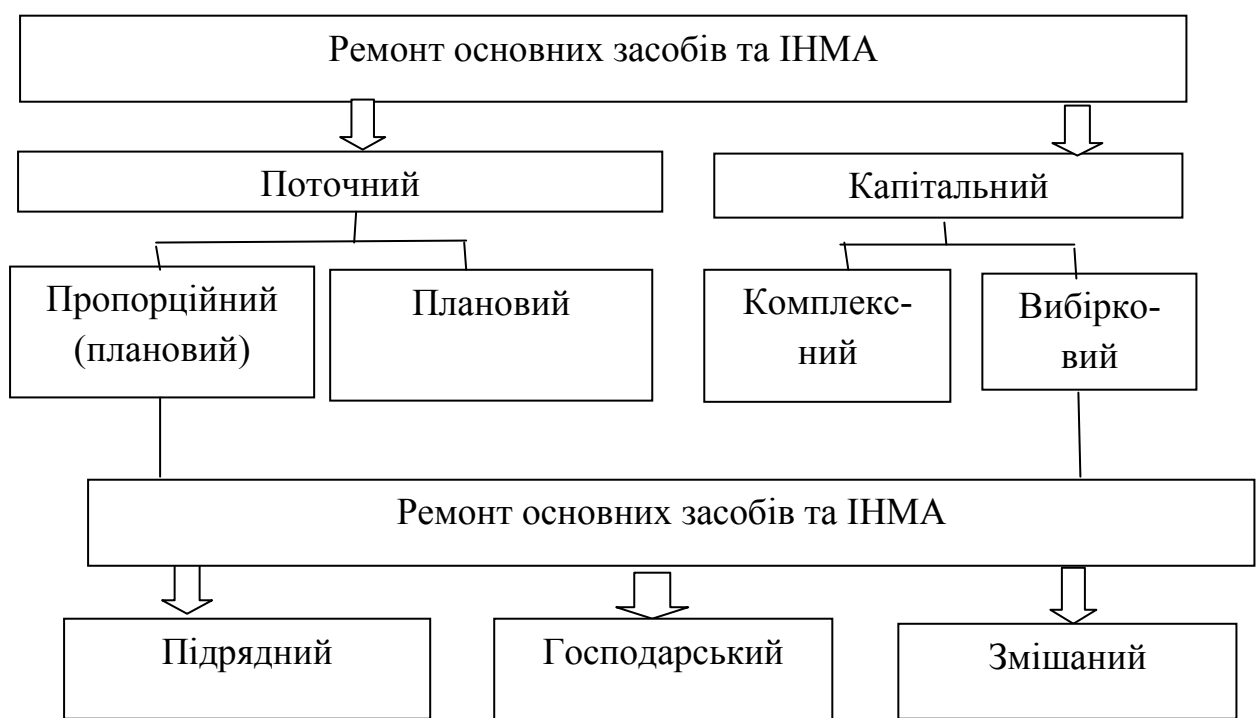


Рис. 2.7. Основні методи нарахування амортизації інших необоротних активів *

* Джерело: [57, с. 50].

Коли будівництво або ремонт завершується то зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів відбуваються із зменшенням капітальних інвестицій.

Бюджетні установи мають у своєму розпорядженні та користуванні землі, тоді капітальні витрати на їх поліпшення додаються до суми основних засобів щорічно в сумі витрат незалежно від закінчення всіх робіт.

Згідно п. 64 норма Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку у державному секторі 17 «Основні засоби» здійснення ремонту або обслуговування активів може вплинути на строк корисної експлуатації активу, проте не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію [58, с. 150].

У бюджетному обліку видатки на капітальний ремонт, відображають такими проводками, табл. 2.4

Таблиця 2.4

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій
з обліку видатків на капітальний ремонт ***

з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція субрахунків	
		дебет	кредит
1	Отримано бюджетні асигнування для здійснення капітального ремонту, у тому числі розробки проектно-кошторисної документації	2313	7011
2	Перераховано попередню оплату підрядній організації	2117	2313
3	Виконано послуги з виготовлення проектно-кошторисної документації на капітальний ремонт	8013, 8411	2117
4	Виконано інші роботи (послуги) з капітального ремонту	8013, 8411	2117
5	Здійснено остаточні розрахунки з підрядниками	2117	2313
6	Віднесено на фінансовий результат здійснені видатки	5511	8013, 8411
7	Віднесено на фінансовий результат отримані доходи	7011	2313

* Джерело: систематизовано автором на основі [59, с. 70], [60].

Отже, проведені роботи з капітального ремонту будівлі або її частини, призупиненням експлуатації є важливим етапом роботи бухгалтерської служби, мають бути оформлені відповідним чином і з дотриманням вимог чинного законодавства.

2.3. Відображення амортизації основних засобів в фінансовій звітності

Бюджетна установа зобов'язана подавати в задані терміни фінансову звітність. Дані щодо суми нарахованої амортизації і зносу, відображають у формах: Баланс ф. № 1-дс та Звіт про фінансові результати ф. № 2-дс.

Цифри, які відображають діяльність бюджетної установи, заноситься в облікові регістри та Головну книгу. У кінці звітного періоду, отримані дані, узагальнюючим підсумком переноситься до форм річної фінансової звітності.

Дані фінансової звітності бюджетних установ повинні чітко висвітлювати інформацію окремо для кожної групи основних засобів. Основна узагальнена інформація про наявність і рух необоротних активів, нарахування амортизації бюджетної установи наведена у Балансі (звіті про фінансовий стан).

Суми нарахованої амортизації відображають у складі обмінних операцій за видатками в гривнях без копійок, заокруглюючи, якщо менше 50 коп., то заокруглюють до 0. А якщо сума більша 50 копійок, то заокруглюють цілої гривні.

У Балансі ф. № 1-дс бюджетні установи відображають суму зносу. Накопичення нарахування амортизації відображається за період в графах на початок та кінець звітного періоду у рядку 1002, відповідно, у графі 3 та 4. Доцільним також буде правильність заповнення рядків 1000, 1001 і 1002 у яких вказують загальну інформацію про активи установи.

У Балансі ф. № 1-дс бюджетні установи у графі 4 вписують показник, який обчислюють так: залишки старих субрахунків, перенесені на нові субрахунки 1411, 1412, (+) плюс суми амортизації, нараховані у звітному періоді наростаючим підсумком з початку року та збільшену на суму зносу, нараховану на ОЗ та ІНМА, отриманих бюджетною установою безоплатно

від суб'єктів державного сектору, (–) мінус суми амортизації, нарахованої на списані з балансу за звітний період активи [61, с. 375].

Якщо об'єкт основних засобів наведений за переоціненою вартістю, то необхідно пам'ятати про переоцінку активів та строки проведення переоцінки.

МСБО ДС 17 містить вимогу про необхідність розкриття інформації в фінансовій звітності, яка включає дані про переоцінену групу основних засобів. Установа вказує дані щодо: бази, застосування для переоцінки активів; дати затвердження переоцінки; суму дооцінок за об'єктами основних засобів, що входять до цієї групи та суму всіх зменшень від переоцінки основних засобів даної групи [62, с. 50].

Дані звітних періодів які місяць інформацію щодо основних засобів, які не надходили і не вибували, то амортизацію нараховують на річну дату балансу.

У Пасиві форми звітності № 1-дс Баланс міститься інформація про суму нарахованої амортизації за звітний період. Її записують у рядку 1420 “Фінансовий результат” тому, що нарахована амортизація є витратами і входить до розрахунку фінансового результату діяльності установи за звітний період.

Заповнюючи “Звіт про фінансові результати” суму амортизації відображають у розділі I “Фінансовий результат діяльності” та розділі IV “Елементи витрат за обмінними операціями”.

Бюджетні установи мають також проводити звірки фактичних витрат за обмінними та необмінними операціями. Ці дані відображені у Р. I Звіту форми 2-дс, порівнюють з фактичними видатками, наведеними у формах 2; 4-1; 4-3.

Розбіжність між цими даними має відповідати сумі нарахованої амортизації за залишками субрахунків 8014 і 8114.

Бюджетні установи також подають АС «Є-Звітність»: Мережа власна фінансова звітність; Мережа фінансова звітність, підпорядковані установи;

Мережа ДБ власна бюджетна звітність; Мережа ДБ бюджетна звітність підпорядкованих установ; Мережа МБ власна бюджетна звітність; Мережа МБ бюджетна звітність підпорядкованих установ. За довідником Мережа власна фінансова звітність установи визначають розпорядників вищого рівня для подачі власної фінансової звітності [63, с. 8]. Ліквідаційну форму звітності відправляється у випадках, коли подається остаточна ліквідаційну форму, тобто з нульовими залишками, тобто до кінця звітного періоду АС «Є-Звітність» автоматично підтягуватиме ліквідаційну форму під час консолідації звітних форм установою вищого рівня.

З переходом на новий план рахунків у бюджетних установах було знято поняття амортизаційного фонду, це у свою чергу, призвело до погіршення контролю за процесом відтворення та цільовим використанням амортизаційних коштів. Дані процеси призвели до зниження фінансової дисципліни на слабкої ефективності капітальних вкладень.

На сьогодні бюджетні установи спільно з міжнародними організаціями працюють над уніфікацією систем бухгалтерського обліку. Перехід на МСФЗ ДС є досить ефективним в обліку, оскільки дозволяє групове застосування, введення та використання установами різних країн світу [64, с. 927].

Бюджетні установи в процесі діяльності також формують статистичну звітність. Даний вид звітності відображає дані щодо отримання інформації про напрямки діяльності установ.

Івано-Франківський фізико-технічний ліцеї-інтернат Івано-Франківської обласної ради подає статистичну звітність, про наявність і рух капіталу. Вони заповнюють форму № 2-інвестиції “Капітальні інвестиції, вибуття й амортизація активів (річна)”, де відображають дані щодо вибуття й амортизація активів. Дана звітність складається із 6 розділів.

Розділ 4 “Вибуття та амортизація за окремими видами активів” саме включає інформацію, щодо вартості основних засобів та нематеріальних активів А також дані, щодо продаж або передача у фінансовий лізинг, інформацію передано безоплатно передані та ліквідовані протягом року

об'єкти основних засобів, а також суму нарахованої амортизації необоротних активів за рік [65].

Отже проведені дослідження вказали нам на потребу в удосконаленні діючого порядку обліку амортизації в частині розкриття у фінансовій звітності інформації про нараховану амортизацію основних засобів та про використання амортизаційних нарахувань.

РОЗДІЛ 3.

Вдосконалення обліку і аудиту амортизації основних засобів у бюджетній установі

3.1. Методика внутрішнього аудиту операцій з амортизації основних засобів

Активізація інституційних змін у державному секторі та змін в навколишньому середовищі вимагають від бюджетних установ створення адекватної системи внутрішньогосподарського аудиту. Який зможе не допустити негативні тенденції та дозволить вчасно коригувати механізми управління установою.

Внутрішньогосподарський аудит – це основа загальнодержавного контролю. Його проводять в ході господарської діяльності.

Внутрішньогосподарський аудит виступає як безперервний процес спостереження за станом використання майна установи. Він також зорієнтований на законність та правильність здійснення господарських операцій та процесів щодо раціонального використання основних засобів їх правильного документального оформлення та правильності нарахування амортизаційних відрахувань.

Необхідність внутрішнього аудиту основних засобів у державному секторі зумовлене певними рядом обставин, з яких це:

- правильне документальне забезпечення господарських процесів;
- достовірності фінансової звітності;
- правильність ведення синтетичного і аналітичного обліку;
- відповідності законодавству.

Проведення внутрішнього аудиту основних засобів націлено на вдосконалення системи обліку та збереження активів та правильність нарахування амортизації у бюджетній установі.

Внутрішньогосподарський аудит основних засобів є самостійною функцією управління, яка дозволяє попередити та виявити ті дії, які не сприяють досягненню мети.

Відсутність апарату, який би здійснював внутрішній аудит основних засобів призводить до виявлення порушень Державного аудиторською службою України [66, с. 1107].

В установі присутній зв'язок аудиту з управлінським обліком і за його допомогою проходить порівняння вихідних даних стосовно початкових (рис. 3.1).

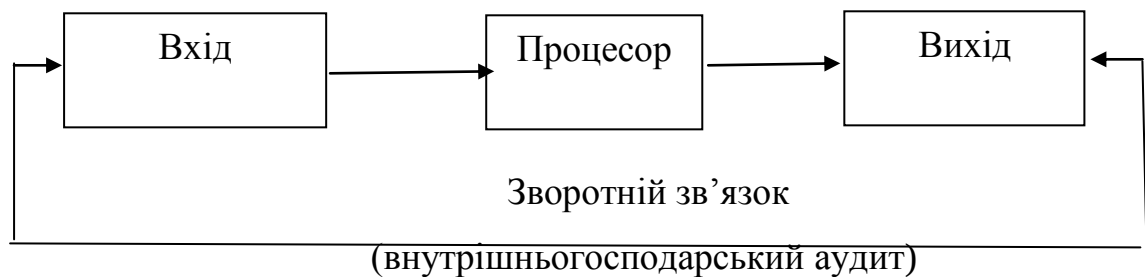


Рис. 3.1. Модель процесу управління *

* Джерело: систематизовано на основі джерела [67].

Мета внутрішньогосподарського аудиту основних засобів це – забезпечення єдності управлінських рішень. Тобто управлінські процеси у поєднанні із аудиторськими функціями дозволять на відповідних етапах функціонування бюджетної установи прийняти та реалізувати рішення (рис. 3.2).

Внутрішньогосподарський аудит основних засобів включає перевірку великої кількості операцій включаючи контрольні процедури, які направлені на вивчення системи обліку, як основного джерела інформації.

Основні складові програми внутрішньогосподарського аудиту основних засобів наведені в табл. 3.1.

Для покращення проведення внутрішньогосподарського аудиту необхідно врахувати помилки у діяльності установи.

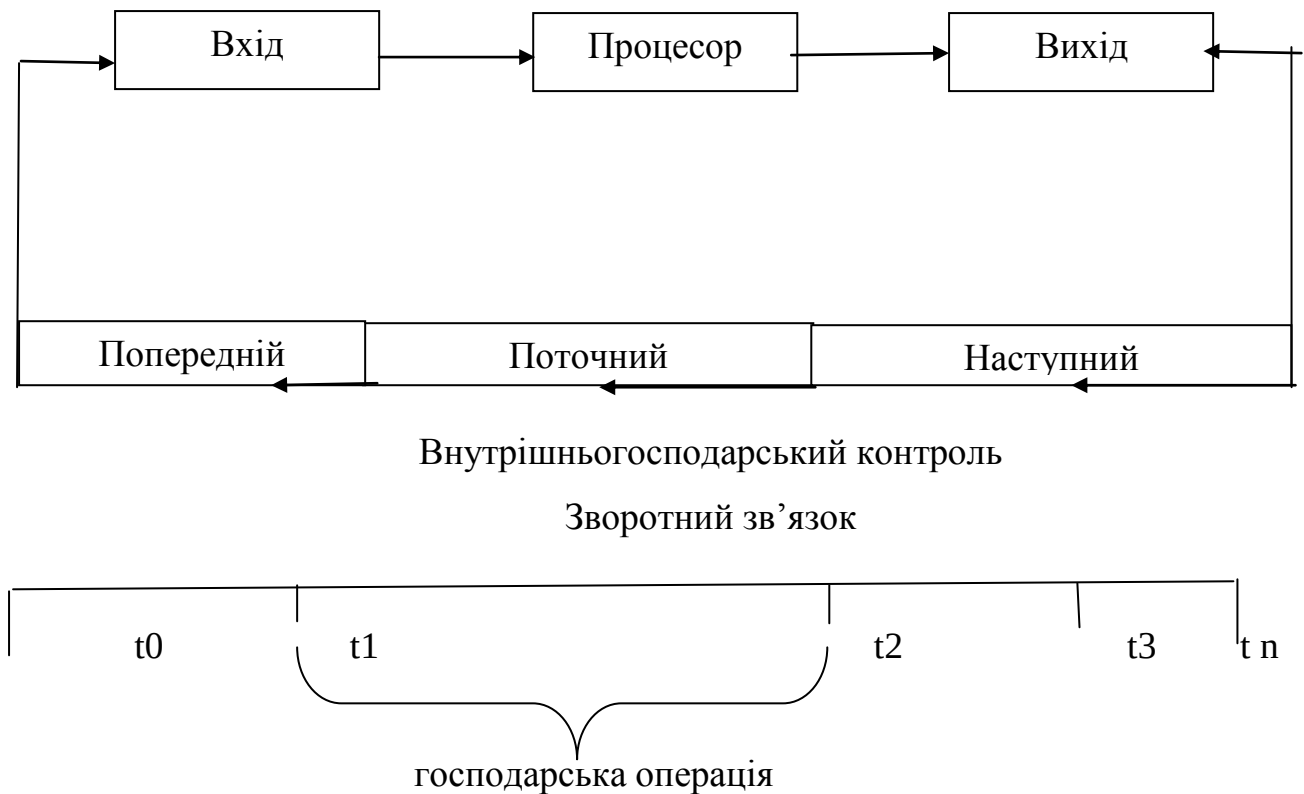


Рис. 3.2. Взаємозв'язок процесу управління та внутрішньогосподарського аудиту

* Джерело: систематизовано на основі джерела [68, с. 99].

Відповідно до класифікації об'єктів аудиту потрібно у бюджетних установах відділити дві підсистеми внутрішньогосподарський аудит необоротних матеріальних активів, внутрішньогосподарський контроль необоротних матеріальних активів, що подано на рис. 3.3.

На основі вивчення організаційної структури бюджетної установи ми запропонували функціональний зв'язок суб'єктів та об'єктів внутрішньогосподарського аудиту, що подано у табл. 3.2.

Для того, щоб звірити правильність нарахування амортизації – доцільно пам'ятати протягом якого терміну вона нараховується. Звернути увагу також треба на методи, які використовує бухгалтер у процесі нарахування амортизації.

Таблиця 3.1

**Програма організації внутрішньогосподарського
аудиту основних засобів ***

№	Стадії організації внутрішньогосподарського аудиту	Зміст заходів
1	Організаційно-підготовча	На кого покладені повноваження з проведення аудиту, які заходи контролю застосовуються, система санкціонування, порядок документообігу, перелік відповідально-матеріальних осіб, хто зобов'язаний надавати звітні дані, форми внутрішньої звітності, графік подання форм звітності. Вимоги до професійного рівня фахівців.
2	Технологічна	Здійснення контрольних процедур щодо системи обліку, оподаткування, дотримання вимог технології та оформлення результатів аудиту.
3	Результативна	Доведення результатів до відома суб'єктів, із ініціативи яких проводять аудит
4	Інспекційна	Доведення інформації про контрольні процедури та прийняті рішення до ініціаторів аудиту

* Джерело: систематизовано на основі джерела [69, с. 30].

Основні етапи аудиту амортизації основних засобів повинні включати чи:

- всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації (крім землі);
- правильно віднесено суму амортизації до складу відповідних витрат;
- нараховується знос зважаючи на рух об'єктів;
- враховано у процесі розрахунку амортизації строк корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів;
- не продовжується нарахування амортизації повністю амортизованих об'єктів [70, с. 57].

Таблиця 3.2

Функціональний зв'язок суб'єктів і об'єктів внутрішньогосподарського контролю необоротних матеріальних активів на підприємствах

Суб'єкти внутрішнього аудиту	Функціональний взаємозв'язок із об'єктами внутрішнього аудиту
Начальник структурних підрозділів	Дотримання технологічного процесу використання основних засобів за призначенням
Планово-економічний відділ	Розподіл бюджетних коштів, правильність складання калькуляцій
Бухгалтерія	Реальністю, законністю і доцільністю операцій по відображенню вартості основних засобів; правильності нарахування амортизації основних засобів; формування інформації з питань бухгалтерського обліку; правильністю складанні калькуляцій, проведення інвентаризації
Відділ внутрішнього аудиту	Достовірністю відображення сум у регістрах бухгалтерського обліку, вчасністю документування

* Джерело: систематизовано на основі джерела [71, с. 272].

Головне при проведенні аудиту амортизації основних засобів це дослідження наказу про облікову політику. Там проводиться звірка у частині методів оцінки необоротних активів. Аудитор звертає увагу на: критерії визнання та вартісну межу віднесення активів до основних засобів; одиницю обліку основних засобів; порядок визначення первісної вартості; особливості переоцінки основних засобів; складу матеріально-відповідальних осіб та порядок і строки проведення інвентаризації основних засобів; методи амортизації й постійність їхнього застосування у звітному періоді; наявність змін облікової політики й методів нарахування амортизації; дослідження наявності необхідних пояснень у примітках до звітності; порядок обліку витрат на ремонт [72].

Ретельно перевіряє інформацію про основні засоби які передані й отримані в оренду, перевіряють їх технічний стан, законність і правильність документального оформлення, правильність нарахування амортизації.

Отже при проведенні внутрішнього аудиту, аудитор використовує такі джерела для проведення аудиту основних засобів до яких належить: облікова політика, первинні документи на надходження, вибуття та внутрішнє переміщення основних засобів, на їхній ремонт, дані аналітичного й синтетичного обліку, баланс, Головна книга.

3.2. Шляхи вдосконалення обліку амортизації основних засобів

На діяльність бюджетних установ має вплив наявність у них основних засобів, вартість яких постійно змінюється. Це може бути через переоцінку, нарахуванням амортизації; вибуття з експлуатації внаслідок списання чи продажу, надходження нових засобів або шляхом купівлі та безоплатної передачі на баланс.

На всі ці елементи потрібно докладно приділяти увагу бухгалтеру відділу матеріалів та головному бухгалтеру.

Існують багато планів та норм щодо обліку амортизації основних засобів, які ще не знайшли повного законодавчого роз'яснення.

На сьогодні, в умовах карантину, дозволяється певні правила та обмеження щодо нарахування амортизації.

На час карантину об'єкти основних засобів, які не використовуються призупиняють на той період нарахування амортизацію п. 23 НП(С)БО ДС 121. Тобто бухгалтер може прийняти рішення про їх консервацію. Проте припинити нарахування амортизації ми можемо тільки з початку слідкуючого місяця. Тобто якщо у березні буде прийняте рішення про консервацію то все одно за березень її нарахування потрібно здійснювати в повному обсязі. А у травні вже платити не треба буде.

І якщо після закінчення карантину доходи будуть менші за витрати тоді об'єкт знову можна ввести в експлуатацію. Пам'ятати також треба те, що у місяць виводу з експлуатації амортизацію нараховують за повний місяць.

Проте у МСФЗ дане питання достатньо на прописано. Зокрема п. 55 МСБО 16 “Основні засоби” конкретизує, що амортизацію активу припиняють нараховувати на одну із двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) [73].

Якщо слідувати нормам МСФЗ 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”, то відповідно на дату, з якої припиняють діяльність, амортизацію не припиняють нараховувати. То тоді коли актив не використовують або у випадках, коли він вибуває з активного використання, тоді цей актив не буде амортизовано повністю.

А тому на об'єкти основних засобів, які простоюють саме через умови карантину, треба нараховувати амортизацію.

З метою подальшого вдосконалення організації обліку амортизації основних засобів доцільно внести зміни у чинних типових формах первинних документів з обліку основних засобів бюджетних установ.

Хоча і зміни були введені в дію Положенням № 818 “Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання” то типові форми з обліку основних засобів потребують удосконалення.

Для практичного застосування організаційно-методичних пропозицій, які стосуються обліку амортизації основних засобів необхідно застосувати також комп'ютерні інформаційні системи, нові програмні засоби для підтримки прийняття рішень при плануванні.

Досить доречним може бути впровадження методів математичного моделювання та інформаційних технологій, які полегшують розв'язання задач щодо покращення обліку амортизації основних засобів та обліку не фінансових активів. Методи моделювання, дозволяють побачити динамічні закономірності функціонування бюджетної установи.

Головні завдання, які потрібно застосовувати до відтворення основних засобів виділено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Напрями відтворення основних засобів

* Джерело: систематизовано на основі джерела [74, с. 158].

Слід зазначити, що бюджетні установи мають право визначати інші строки корисного використання. Проте дана установа повинна відобразити це у наказі про облікову політику.

Напрямок удосконалення обліку було також те, що не передбачено строків експлуатації для п. 9 рахунку 104 «Машини та обладнання». Це було мотивовано тим, що в цю підгрупу входять різні об'єкти, а тому установам потрібно самим вказати строки корисного використання у наказі про облікову політику.

Удосконалити також потрібно НП(С)БОДС 121, який регулює поняття “вартість, яка амортизується”. Оскільки це є первісна або переоцінена вартість нефінансових активів за мінусом ліквідаційної вартості [75, с. 25-26].

Застосування ліквідаційної вартості при визначенні вартості об'єкта основних засобів це буде вартістю яка амортизована. А звідси випливає, що вартість яка буде амортизована це і буде первісна чи переоцінена вартість необоротних активів, за мінусом ліквідаційної вартості об'єкта.

Бюджетна установа розраховує ліквідаційну вартість об'єкта за умови коли:

- встановлену ліквідаційну вартість треба відобразити в Акті приймання-передачі основних засобів, Акті прийняття-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, Акті введення основних засобів в експлуатацію та в інвентарних картках обліку основних засобів в бюджетних установах;

- доцільно ліквідаційну вартість зафіксувати у протоколі комісією, затверджену керівником бюджетної установи [76, с. 50].

Бувають випадки коли ліквідаційну вартість можна змінити. Це може відбутися, коли в бюджетній установи є дані про суттєве зростання ціни на об'єкт основних засобів або у випадках коли об'єкт основних засобів втратив свою корисність.

Удосконаленню також може підлягати чіткий розподіл у визначенні строку корисного використання. При якому потрібно використовувати такі фактори:

- моральний знос, який утворюються через удосконалення виробництва чи змін ринкового середовища на послуги, що отримують від об'єкту основних засобів;

- очікуване використання об'єкта бюджетної установи оцінюють виходячи з очікуваної потужності об'єкта основних засобів;

- правові обмеження, які накладено на використання об'єкта основних засобів;

- залежить від інтенсивності використання об'єкта основних засобів очікуваного фізичного зносу.

Легкість у підрахунках, не може бути основою для вибору із можливих варіантів нарахування амортизації основних засобів тих які є економічно доцільними для конкретно взятої установи, оскільки застосування сучасних інформаційних технологій за з удосконалення обліково-аналітичної роботи дозволяє вчасно реалізувати будь-які алгоритми, щодо формування та оперативного опрацювання облікової інформації.

Дані фактори потрібні бухгалтерам бюджетної установи для перегляду строків корисного використання основних засобів та надання справедливої інформації щодо формування фінансової звітності. А також у випадках визнання втрат від зменшення корисності активу або через переоцінку активу. Проте є обмеження, коли залишкова вартість 0 або суттєво відрізняється від справедливої.

Виконуючи ряд чинників бухгалтер може самостійно управляти амортизацією основних засобів, тобто завищувати чи занижувати її, що в майбутньому впливає на їх вартість.

Сутність амортизації як складової бухгалтерського обліку виділяється, з одного боку, в рівномірному зниженні цінності активу, який амортизується внаслідок його зносу. Та з іншого, оскільки він включає перенесення одноразових витрат, пов'язаних із придбанням активу, що амортизується, на витрати звітних періодів протягом встановленого терміну корисного використання цього активу [77, с. 53].

Розглядаючи першу сторону то амортизація сприймається як характеристика конкретного активу, і розглядається як “знос”. О отже, якщо говорять, що актив амортизується, то під цим розуміють його знос або старіння і втрату частини вартості чи цінності активу.

Трактування амортизації тут розглядатиметься, як зниження споживчої вартості активу. У процесі якого проходить використання в виробничих приміщеннях і є характерним для статичної теорії балансу.

Щодо розуміння другої сторони то нарахована амортизація основних засобів включається у ціну даного активу у випадках, коли вираховують

фінансові результати. Отримання якого прямо чи побічно залежить від використання конкретного об'єкта основних засобів, що підлягає амортизації.

Таке формулювання до розуміння суті амортизації, як до способу розподілу витрат із закупівлі основних засобів іде як на витрати за періодами використання і виступає основним у динамічній теорії балансу.

Отже, дослідивши наведені вище складові амортизаційної політики, можна вважати, що показник амортизації підприємства прямо впливає на його вартість, тому, що він може помінятися залежно від завдань, які вибирає керівник ставить перед головним бухгалтером.

3.3. Напрями удосконалення аудиту операцій з амортизації основних засобів

Дана пропозиція до організаційно-методичного забезпечення внутрішньогосподарського контролю служить підґрунтям для формування цілісної концепції комплексного механізму контролю. Використання запропонованої методології дасть змогу підвищити якість та ефективність внутрішньогосподарського контролю та знизити інформаційний ризик користувачів при прийнятті управлінських рішень.

Отримані напрацювання щодо організаційно-методичного забезпечення внутрішньогосподарського аудиту є основою для формування цілісної концепції комплексного механізму для проведення державного аудиту.

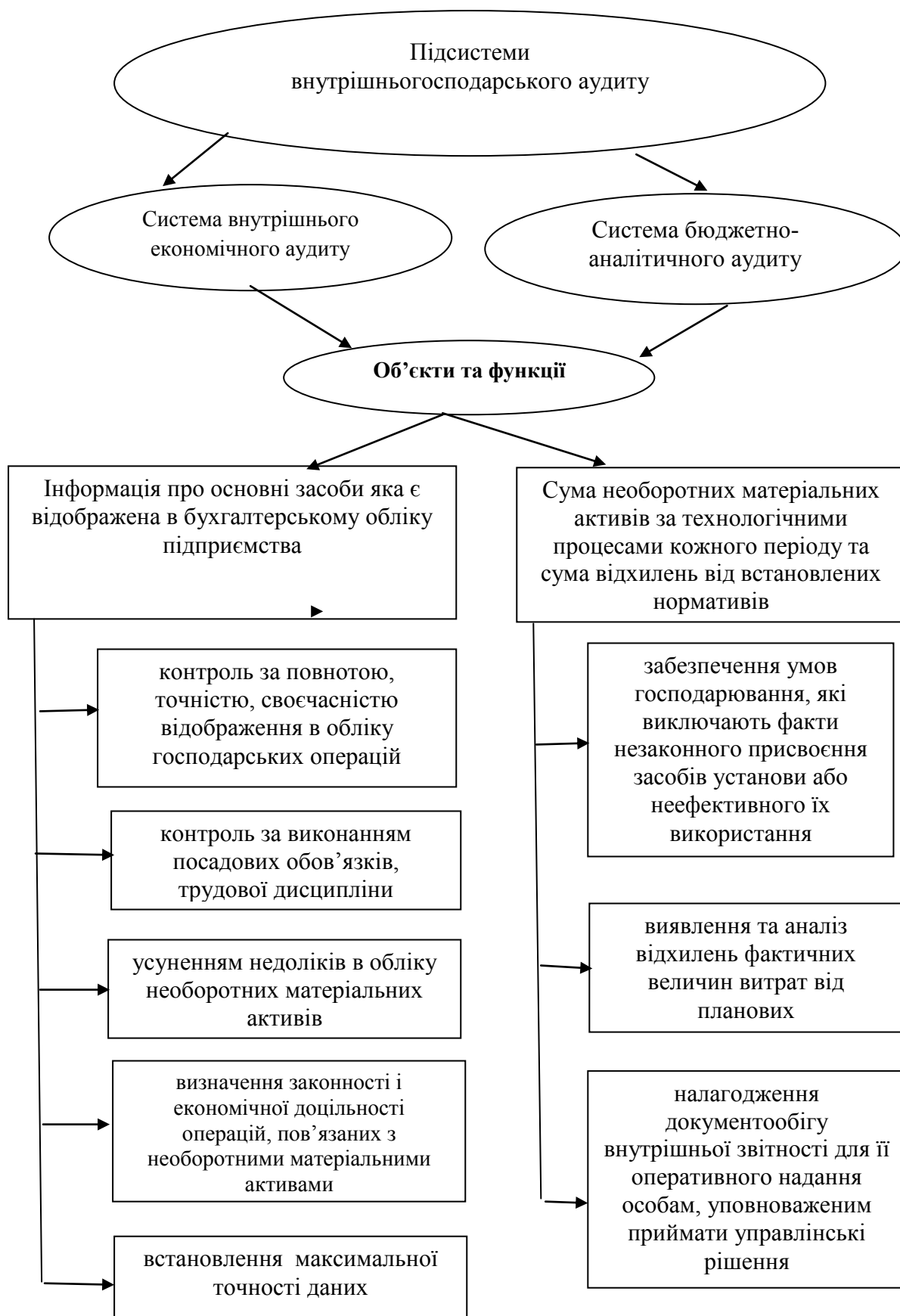


Рис. 3.4. Запропоновані підсистеми внутрішньогосподарського аудиту основних засобів та ІНМА *

* Джерело: систематизовано на основі джерела [74, с. 158].

Використання запропонованої методології розвитку підсистеми внутрішньогосподарського аудиту основних засобів, дозволить підвищити якість та ефективність проведення внутрішньогосподарського аудиту та сприятиме зниженню інформаційних ризиків внутрішніх користувачів при прийнятті управлінських рішень.

Удосконалення об'єктно-орієнтованої системи внутрішньогосподарського аудиту ґрунтується на принципах, яких потрібно дотримуватися для майбутнього синергетичного взаємозв'язку двох груп:

- загальноприйняті принципи охоплюватимуть питання, щодо законності, комплексності, об'єктивності, поділу обов'язків, збалансованості та відповідальності;
- специфічні принципи охоплюватимуть системне впорядкування та наближення аудиту до об'єкта, ієрархічність, періодичність.

Розгляд внутрішньогосподарського аудиту з позицій допоміжної функції управління дозволяє сформувати концептуальну модель, яка складається із п'яти груп рис. 3.5:

- інформаційне забезпечення ефективності внутрішнього аудиту у прийнятті управлінських рішень;
- методологічне забезпечення внутрішнього аудиту;
- організація об'єктно-орієнтованої системи внутрішнього аудиту;
- формування інструментарію внутрішнього аудиту;
- передумови та пріоритетні напрямки внутрішнього аудиту.

Група I – передбачає формування головної мети внутрішнього аудиту. Тут система аудиту буде орієнтована на збереження і раціональне використання ресурсів установи;

Група II – формування методологічних положень внутрішнього аудиту витрат, направлених на поліпшення нефінансових активів;

Група III – забезпечує формування інформації внутрішнього аудиту на підставі єдності елементів управління: аналізу, планування, фінансового і управлінського обліку;



Рис. 3.5. Послідовність формування об'єктно-орієнтованої концепції внутрішньогосподарського аудиту *

* Джерело: власна розробка автора

Група VI – включає створення організаційного забезпечення внутрішнього аудиту за такими етапами, як: систематизація документообігу для збереження та ефективного використання основних засобів; дослідження контрольних показників, щодо підконтрольного суб'єкта; розробка нормативного внутрішнього аудиту основних засобів; оцінка ризику аудиту;

Група V – регулює інформаційне забезпечення ефективності проведення внутрішнього аудиту, що охоплює такі завдання як: складання управлінської звітності за сегментами діяльності; формування інформаційної структури; розроблення прогностичних бюджетів; оцінка якості та ефективності внутрішнього контролю.

Запропонований механізм опрацьовує інформацію на рівнях оперативного, тактичного і стратегічного обліку. Тобто внутрішній аудит забезпечує функціональну, інформаційну, корегуючо-регулюючу та стратегічну складову.

Проводячи аудит нефінансових активів виникає потреба в його оперативному плануванні, процесах розподілу перевірки на етапи, спрямована на здобуття кінцевої мети. На підготовчій стадії вивчає аудитор законодавчу базу та зміни до неї.

Аудит основних засобів включає інформацію про достовірність первинних даних щодо їх руху; правильності відображення даних у зведених та первинних документах перенесення сум в облікові реєстри; правильності ведення обліку основних засобів та їх відповідності до облікової політики; правильності відображення стану основних засобів у звітності бюджетних установ; відповідності методики обліку операцій із основними засобів чинному законодавства.

Елементом удосконалення буде виступати пропозиція, щодо формування об'єктів аудиту, що подано на рис. 3.6.

Предметом аудиту операцій із основними засобами є господарські процеси та операції, які є нерозривному зв'язку із чисельністю, рухом та їх використанням, а також відносини, що виникають при цьому.

Проведення аудиту основних засобів доцільно розподілити також на етапи:

- початковий – аналіз та огляд системи внутрішнього контролю на підприємстві щодо руху основних засобів, розробка програми внутрішнього контролю нефінансових активів та відповідних господарських операцій;
- основний – перевірка повноти і своєчасності проведення інвентаризації нефінансових активів. Інвентаризація основних засобів та інших необоротних включає питання щодо:

1. Дотримані вимог законодавства з проведення інвентаризації об'єктів основних засобів [78, с. 392];

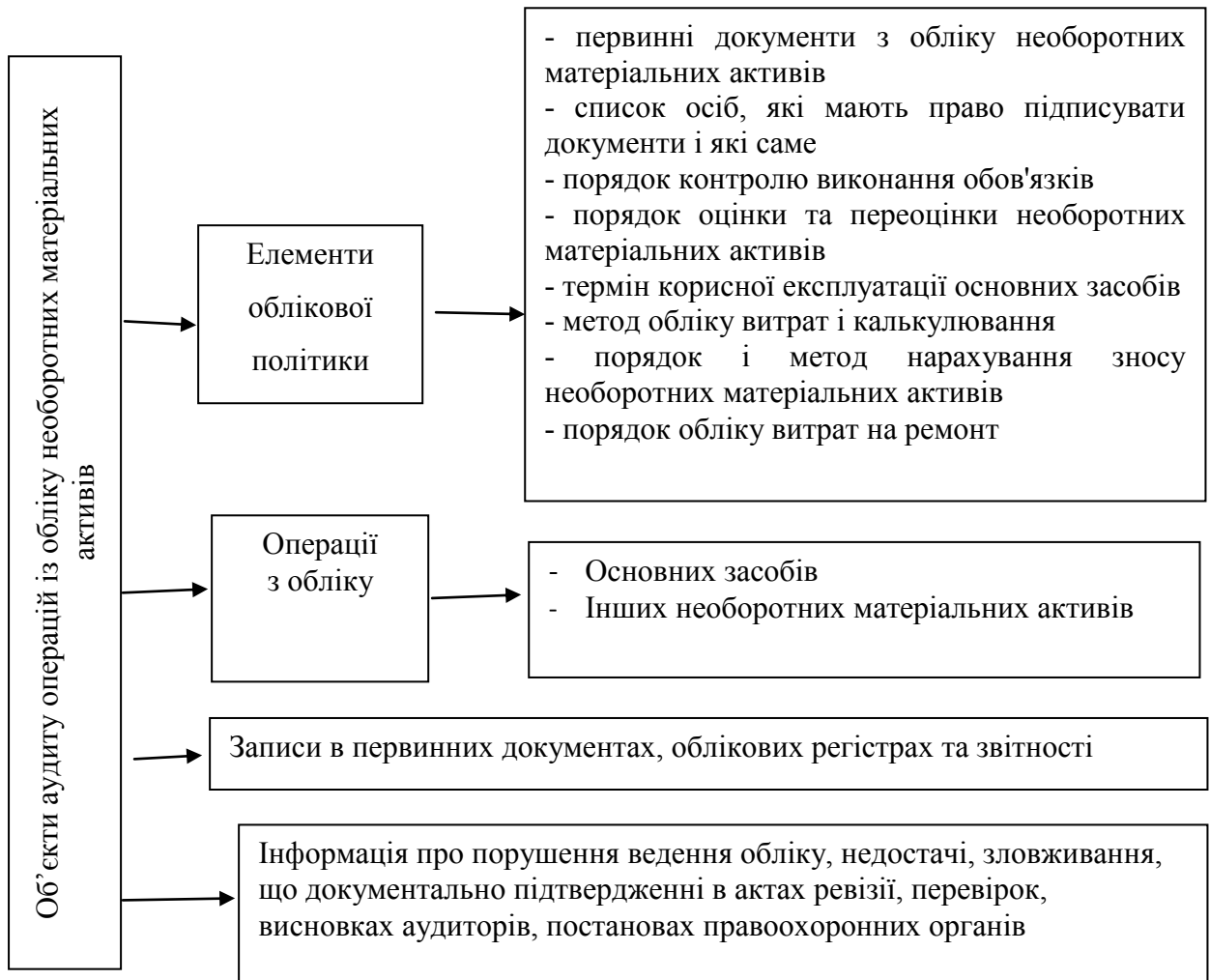


Рис. 3.6. Схеми аудиту ведення обліку операцій з основними засобами *

* Джерело: власна розробка автора

2. Перевірки об'єктів основних засобів та технічної документації на ці об'єкти;

3. Перевірки власних основні засобів, отриманих чи зданих в оренду, або у тимчасове користування.

– заключний – вивчення облікової інформації, огляд об'єктів з метою перевірки їх фактичної наявності та встановлення ступеня їх придатності для подальшого використання за прямим призначенням.

Отже запропонований підхід до формування системної оцінки внутрішньогосподарського аудиту має бути здійснено у запропонованій послідовності. Єдність систем аудиту сприятиме забезпеченню йому високої якості за формуванням та використанням основних засобів, своєчасним виявленням відхилень і резервів підвищення ефективності на різних рівнях державного управління.

Висновки

У роботі викладено теоретичне обґрунтування розуміння економічної природи, концепцій і функцій амортизації основних засобів бюджетних установ. Запропоновано наукове вирішення проблем амортизації основних засобів. Результати проведеного дослідження дають підстави для певних висновків:

1. Глибокі соціально-економічні перетворення в державному секторі економіки зумовили необхідність тлумачення поняття “амортизація основних засобів” як суми відрахувань, яка переноситься конкретною працею на платні послуги, що виробляється, частинами в міру споживання. Визначено та визначення їх функції усвідомлення яких дозволить бюджетній установі обґрунтовано вирішувати проблеми, які пов’язані з оцінкою нефінансових активів, виокремленням методів нарахування амортизації, дотриманням норм амортизаційних відрахувань, створення, накопичення та використання амортизаційного фонду.

2. Ведення обліку амортизація основних засобів завжди вимагало від обліково-економічного персоналу підвищеної уваги. Розглянувши ряд питань, пов’язаних з класифікацією, запропоновано розробити класифікаційні критерії до об’єктів основних засобів, що сприятиме грамотному віднесенню їх до певної групи.

3. Виявлено, що форми документів з обліку основних засобів повинні бути доопрацьовані. Типові форми первинних документів, які діють на сьогодні включають багато граф які вже давно працівники бухгалтерії не заповнюють. У частині уточнення внесено зміни до типових форм ОЗ-1, ОЗ-3, ОЗ-6. Доцільним, на нашу думку, буде додавання у них ряду показників, які підвищать якість аналітичної частини.

4. Серед критеріїв визначено основні напрямки організації внутрішньогосподарського аудиту та особливості його проведення. Запропоновано принципи здійснення внутрішньогосподарського аудиту.

5. Доведено, що система внутрішньогосподарського аудиту амортизації основних засобів бюджетних установ включає комплекс організаційно-методичних процедур, які повинно виконати керівництво установи для ефективного господарювання та виконання нею управлінських рішень. Вирішити цю проблему можна, поклавши в основу створення системи методик внутрішньогосподарського аудиту особливості об'єктів аудиту основних засобів.

6. Виявлено, що принципи організації і методики аудиту не повною мірою враховують їх оцінку. Тому нами внесено пропозицію, щодо оцінки аудит ефективності основних засобів активів окремо за кожним етапом його здійснення. З метою підвищення ролі до проведення внутрішньогосподарського аудиту зроблено пропозицію щодо особливостей двох підсистем внутрішньогосподарського аудиту амортизації основних засобів бюджетних установ, що діють в межах однієї програми, але виконують різні функції та методичні прийоми.

7. Для досягнення поставлених цілей, а зокрема удосконалення процесу формування амортизаційної політики бюджетної установи потрібно в обліковий процес впровадити ряд заходів:

- запровадити централізований порядок підрахунку ліквідаційної вартості основних засобів;
- вести роботу над удосконаленням документального оформлення порядку нарахування амортизації основних засобів. Оскільки він є основою в системі обліку основних засобів. Та який сприяє відображенню в обліку здійснених господарських операцій щодо нарахування та розподілу амортизації основних засобів.

8. У дипломній роботі обґрунтовано, що амортизаційна політика є важливим регулятивним чинником діяльності бюджетної установи. Яка має вагомий вплив на відтворення і розвиток їх основних засобів. Обґрунтовано, що проведення ремонту основних засобів сприяє збільшенню очікуваних майбутніх економічних вигод від застосування основних засобів. Для цього

витрати на капітальний і поточний ремонти необхідно відносити на збільшення первісної вартості основних засобів.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабяк Н.Д. Теоретичні засади формування амортизаційної політики підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2006. № 1, Т. 2. С. 203-209.
2. Економіка України: стратегія і політика довгострокового розвитку / [за ред. акад. НАН України В.М. Гейця]. – К.: Ін-т екон. прогнозув., Фенікс, 2003. – 1008 с.
3. Журавець Н. Амортизація у проекті податкового кодексу: Вибираємо свій метод. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 84. С. 35 – 39.
4. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/t102755.html. (дата звернення 18.12.2019).
5. Хома С.В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу: автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.00.09. Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2008. 20 с.
6. Щирська О.В. Економічна сутність і бухгалтерське визначення амортизації. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 8. С. 68–74. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2012_8_11.pdf. (дата звернення 19.12.2019).
7. Черкашина Т.В. Проблеми змін в обліку бюджетних установ в умовах запровадження Міжнародних стандартів у державному секторі: [монографія] / під ред. В.Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2014. 461 с.
8. Кленін О. До питання впливу реформування державної амортизаційної політики в Україні на процес відтворення капіталу промислових підприємств *Вісник економічної науки України*. 2006. № 2. С. 109–112.
9. Орлов В., Орлов С., Іванова О. Оцінка економічного ефекту прискореної амортизації на промислових підприємствах в умовах реформування державної амортизаційної політики. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка"*. 2017. №23 (606). С. 369–374.

10. Касьянова В.О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку. *Економічний вісник Донбасу*. 2013. № 2. С. 117–122. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd_2013_2_21.pdf. (дата звернення 22.12.2019).
11. Амосов А. Долгосрочная стратегия возмещения выбытия и обновления основных фондов. *Экономист*. 2003. № 9. С. 3–12.
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Національне положення від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. (дата звернення 24.12.2019).
13. Парнюк В.О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 5. С. 166–172.
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектора, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11. URL: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/>. (дата звернення 24.12.2019).
15. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: автореф. дис. ... к.е.н.: спец. 08.06.04. Київський нац. екон. ун-т. – Київ, 1999. – 20 с.
16. Бакай В.Й. Методи формування амортизаційної політики на підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*. Хмельницький, 2009. № 5, Т. 2(141). С. 97–100.
17. Колумбет О.П. Економічний зміст амортизації необоротних активів та проблеми її нарахування в умовах сталого розвитку. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 1. С. 82–87.
18. Бондаренко О. Сучасні напрямки відтворення основних засобів. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2005, Вип. 15. С. 120–127.
19. Зябченкова Г.В. Амортизаційна політика підприємств. *Економіка підприємництва*. 2018. № 1. С. 99–104.

20. Дугієнко Н.О. Амортизаційна політика та основні напрямки підвищення її ефективності в Україні : автореф. дис. канд. наук : спец. 08.00.01. К, 2007. 20 с.
21. Чумаченко М. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 11. С. 3–7.
22. Бетге Й. Балансоведение. пер. с нем. / Научный редактор В.Д. Новодворский. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
23. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с
24. Мэтьюс М.Р., Перера М.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смироновой. М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. 663с.
25. Шнейдман Л.З. Учетная политика: формирование и реализация. *Бухгалтерский учет*. 1995. № 9. С. 3–11.
26. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посібник. К. : ЦУЛ, 2012. 368 с.
27. Бланк И.А. Управление формированием капитала : учебное пособие. Киев : Ника Центр, 2005. 512 с.
28. Косова Т.Д. Амортизація як інвестиційний ресурс підприємства. *Економіка підприємства*. 2003. № 9. С. 157–166.
29. Горбачова Л.В. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. Т. 1. № 10. С. 153–157.
30. Костенко Т.Д. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : навч. посібник. [2-ге вид., перероб. І доп.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 400 с.
31. Долішня Т.І. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 28(2). С. 126–129.

32. Попова В.Д. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів. *Молодий вчений*. 2018. № 10(1). С. 374–380.

33. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник. Львів : Львівська політехніка, 2005. 714 с.

34. Короленко В.О. Особливості обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. Т. 2. № 10. С. 183–187.

35. Мазур А.М. Амортизаційна політика: теоретичні аспекти та роль у підвищенні ефективності діяльності суб'єктів підприємництва. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Вип. 5(05). С. 294 – 298.

36. Бюджетний кодекс України[Електронний ресурс]: закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2456-17> (дата звернення 23.12.2019).

37. НП(С)БОДС 122 “Нематеріальні активи” [затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (дата звернення 24.12.2019).

38. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203. Затверджено наказом Мінфіну від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (дата звернення 24.12.2019).

39. НП(С)БОДС 124 «Доходи», затвердженого наказом Мінфіну від 24.12.2010 № 1629. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. (дата звернення 30.12.2019).

40. НП(С)БОДС 135 «Витрати» затвердженого наказом Мінфіну від 18.05.2012 р. № 568. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. (дата звернення 30.12.2019).

41. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» затвердженого наказом Мінфіну від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. (дата звернення 30.12.2019).

42. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ. Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0459-00> (дата звернення 11.01.2020).

43. Любар О.О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 117–131.

44. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. для студ. ВНЗ. 3-є вид., доповн. і переробл. Житомир : Рута, 2003. 444 с.

45. Касьянова В.О. Амортизація основних засобів: методи нарахування та організація обліку. *Економічний вісник Донбасу*. 2013. № 2. С. 117–122. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd_2013_2_21.pdf. (дата звернення 11.01.2020).

46. Міжнародний облік і аудит (частина Міжнародний облік) Донецьк: ДонДУЕТ, 2006. 78 с. URL: <http://buklib.net/-books/30547/> (дата звернення 11.01.2020).

47. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2003. 380 с.

48. Хомуляк Т. І. Особливості обліку у бюджетних установах в умовах сьогодення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 2. С. 75–81.

49. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>. (дата звернення 11.02.2020).

50. Щирська О.В. Економічна сутність і бухгалтерське визначення амортизації. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 8. С. 68–74. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2012_8_11.pdf. (дата звернення 12.02.2020).

51. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 р. № 11. URL: <http://www.vobu.com.ua/ukr/legislations/view/584>. (дата звернення 28.12.2019).

52. Черкашина Т.В. Проблеми змін в обліку бюджетних установ в умовах запровадження Міжнародних стандартів у державному секторі: [монографія] під ред. В.Ф. Максимової. Одеса: ОНЕУ, 2014. 461 с.

53. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання. Від 13.09.2016 р. № 818. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 07.10.2016 р. за № 1336/29466. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (дата звернення 05.02.2020).

54. Петрова С. Переоцінка необоротних матеріальних та нематеріальних активів України. *Вісник фіскальної служби України*. Київ: Державна податкова Адміністрація України. 2015. вересень (№ 36). С. 43–46.

55. Грачов В.Д. Як нам оцінювати основні засоби? Вивчаємо Міжнародні Стандарти бухгалтерського обліку. *Дебет-Кредит*. 2004. 17 лист. (№ 46). С. 13–18.

56. Пушкар М.С. Філософія обліку: Монографія. Тернопіль, 2012. 157 с.

57. Петрова С. Схема бухгалтерських записів за операціями з бухгалтерського обліку необоротних матеріальних та нематеріальних активів України. *Вісник фіскальної служби України*. 2018. № 22. С. 49–58.

58. Скирпан О.Л. Бухгалтерський облік бюджетної сфери. Навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2018. 395 с.

59. Ремонтні роботи: визначаємо основні вимоги та порядок обліку. *Бюджетна бухгалтерія*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/august/issue-30/article-38542.html> (дата звернення 20.02.2020).

60. Сопко В.В, Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю й аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
61. Попова В.Д. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів. *Молодий вчений*. 2018. № 10(1). С. 374–380.
62. Борисюк О. Бухгалтерський податковий облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства [Текст]. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2017. № 130. С. 47–50.
63. Шевченко С. О. Облік і контроль необоротних активів бюджетних установ: автореф. дис. ... канд. екон. наук. – К.: Центр підготовки навчально-методичних видань КНТЕУ, 2009. – 20 с.
64. Шевченко С. О. Сучасний стан обліку необоротних активів в державному секторі. *Глобальні та національні проблеми економіки. Збірник наук. праць Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. Вип. 3. 2015. С. 926–929.
65. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності. Затверджено наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/august/issue-30/article-38148.html> (дата звернення 25.02.2020).
66. Трачова Д.М. Формування окремих елементів амортизаційної політики підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 14. С. 1006–1009.
67. Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. *Ефективна економіка*. № 11. 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4548>. (дата звернення 05.03.2020).
68. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит. Навчально-методичний посібник. Київ: ТОВ «ШОС», 1998. 224 с.
69. Свідерській К. вплив законів і нормативних актів при проведенні аудиту основних засобів. *Аудитор України*. 2018. Лип. (№13). С. 29–30.

70. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства: монографія. Житомир: ПП «Рута», 2011. 352 с.

71. Свірко С.В. Необоротні активи бюджетних установ в вітчизняній та міжнародній обліковій практиці: характеристика та порівняльний аналіз. *Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні*. Спецвип. 15. Ч. 2. Львів : Інтереко, 2005. С. 270–277.

72. Черкашина Т.В. Амортизація і знос: особливості нарахування у бюджетних установах. URL: <http://global-national.in.ua/archive/6-2015/185.pdf>16. (дата звернення 15.03.2020).

73. Чи можна амортизувати ОЗ, якщо карантин спричинив їх вимушений простій. URL: <http://vobu.ua/ukr/analytics/consultations/item/chy-mozhna-amortyzuvaty-oz-iakshcho-karantyn-sprychynyv-ikh-vymushenyi-prostii> (дата звернення 16.03.2020).

74. Гур'єва І.Н. Проблеми обліку необоротних активів бюджетних установ. *Економічний аналіз. Збірник наук. праць Тернопільського національного економічного університету*. 2012. Вип. 10. Ч 3. С. 157–160.

75. Асмолова Г. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств. *Економіст*. 2017. № 7. С. 24–27.

76. Білик М. Принципи амортизаційної політики в сучасній вітчизняній економіці. *Фінанси України*. 1997. № 10. С. 48–56.

77. Камінська Т.Г. Концепції амортизаційної політики в бухгалтерському обліку. *Економіка АПК*. 2011. № 2. С. 51–57.

78. Борисенко З.Н. Амортизаційна політика. К. : Наукова думка, 2018. 136 с.

79. Бубенко П.Т., Титяєв В.І., Димченко О.В. Амортизація і відновлення основних засобів житлово-комунальних підприємств : монографія. Харків : ХНАМГ, 2017. 255 с.

Додаток А

Перелік об'єктів, що підлягають амортизації

Амортизації підлягають	Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період такі витрати платника податку	Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування
1	2	3
Витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності	Витрати на утримання основних засобів, що знаходяться на консервації	Витрати бюджетів на будівництво та утримання споруд благоустрою та житлових будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів
Витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в т.ч. витрати на оплату зарплати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів.	Витрати на ліквідацію основних засобів	Витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування
Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	Витрати на придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тис. грн. театральнo-видовищними підприємствами – платниками податку	Витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів.
Витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме: іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі	Витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм	Вартість гудвілу
Капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання об'єкта інвестування (основні засоби, нематеріальні активи) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту відповідно до положень пп. 137.2.1 ПКУ		Витрати на придбання (самостійне виготовлення) та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів

1	2	3
Сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до п. 146.21 ПКУ.		
Вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів		

Типові строки корисного використання основних засобів основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
1. Будинки виробничо-господарського призначення (підгрупа 1): з плівкових матеріалів, збірно-розбірні, пересувні, кіоски, ларьки, альтанки тощо	10
дерев'яні, каркасні і щитові, контейнерні, дерево-металеві, каркасно-обшивні і панельні, глинобитні, сирцеві, саманові та інші аналогічні	20
без каркасів зі стінами полегшеної кам'яної кладки, залізобетонними, цегляними і дерев'яними колонами та стовпами, із залізобетонними, дерев'яними та іншими перекриттями; дерев'яні з брущатими або зробленими з колод рубаними стінами	25
із залізобетонними і металевими каркасами, зі стінами з кам'яних матеріалів, великих блоків і панелей, із залізобетонними, металевими, іншими довговічними покриттями та інші некласифіковані	50
Будинки, що повністю чи переважно призначені для проживання (підгр. 2): каркасно-комишитові та інші полегшені	15
сирцеві, збірно-щитові, каркасно-засипні, глинобитні, саманові	20
інші некласифіковані	50
Водокачки, стадіони, басейни, дороги, мости, пам'ятники, загорожі парків, скверів і загальних садів тощо (підгрупа 3)	20
Лінії електропередач, трансмісії та трубопроводи з усіма проміжними пристроями, необхідними для трансформації (перетворення) і передачі енергії та для переміщення трубопроводами рідких та газоподібних речовин до споживача (підгрупа 4)	20
Гідротехнічні споруди, у тому числі канали, дамби, водозахисні об'єкти, колекторно-дренажні мережі, водомірні пости та інші споруди (підгр. 5): греблі бетонні, залізобетонні, кам'яні, земляні, тунелі, водоскиди і водоприймачі, акведуки, лотки, дюкери і водопровідні споруди, рибопропускні і рибозахисні споруди, напірні трубопроводи	50
берегоукріплювальні та берегозахисні споруди залізобетонні, бетонні, кам'яні	40
гідротехнічні споруди дерев'яні	10
водосховища при земляних дамбах	50
водоскиди і водовипуски при ставках: бетонні та залізобетонні	40
дерев'яні	10
гідротехнічні споруди на каналах (шлюзи-регулятори, мости-відводи, дюкери, у тому числі сталеві, акведуки, водоскиди кам'яні, бетонні і залізобетонні та інше)	40
закрита колекторно-дренажна мережа: канали із азбестоцементних труб	40

1	2
зрошувальна і осушувальна мережа: канали земляні без облицювання, канали, облицьовані каменем, бетоном, залізобетоном; водозбірно-скидна мережа із відкритих земляних каналів; колекторно-дренажні земляні канали без кріплення	40
канали із гончарних труб	50
канали із пластмасових труб	20
вodomірні пости	10
2. Машини та обладнання вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгр. 3 - 8)	10
Робочі машини та обладнання (підгрупа 2)	15
Силові машини та обладнання (підгрупа 1)	10
3. Транспортні засоби	
Рухомий склад залізничного, повітряного та іншого транспорту (підгр.1-2)	20
Корпуси та причеми автомобілів (підгрупа 1)	10
<i>автомобілі легкові з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгр. 1):</i> до 2500 см куб.	7
більше 2500 см куб. та інші	10
<i>автомобілі вантажні (підгрупа 1):</i> вантажопідйомністю до 5 т	7
вантажопідйомністю від 5 т до 20 т	7
вантажопідйомністю більше 20 т та інші	7
автобуси з двигуном внутрішнього згорання об'ємом циліндра (підгр. 1): до 2800 см куб.	7
понад 2800 см куб. та інші	10
Усі види гужового, виробничого та спортивного транспорту (підгр. 3-5)	5
4. Інструменти, прилади та інвентар Інструменти (підгрупа 1)	5
виробничий та господарський інвентар (підгр. 2-3)	10
5. Робочі і продуктивні тварини Тварини зоопарків та подібних установ, службові собаки (підгрупи 3, 4)	5
Робоча, продуктивна та інша худоба (підгрупи 1, 2)	7
6. Багаторічні насадження Культури ягідні (суниця)	3
Культури ягідні (крім суниці), плодові, овочеві	10
Культури ефіроолійні, лікарські	10
Насадження штучні ботанічних садів та інших науково-дослідних установ і навчальних закладів для науково-дослідних цілей	20
Насадження озеленювальні та декоративні	25
Захисні та інші лісні насадження	50
Інші довгострокові біологічні активи, не класифіковані	20
7. Інші основні засоби	10
8. Необоротні матеріальні активи спеціального призначення Необоротні матеріальні активи спеціального призначення	20

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний факультет

Кафедра обліку і аудиту

Освітній рівень бакалавр

Напрямок підготовки (Спеціальність) 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

Баланюк І.Ф.
(прізвище, ініціали)

“10” жовтня 2019

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Слободян (Сіщук) Мар'яна Ігорівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи Облік і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі

керівник роботи д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом університету від “05” травня 2020 р. № 2.

2. Строк подання студентом роботи 15 травня 2020 р.

3. Вихідні дані до роботи наукова література, керівні матеріали до дипломного проектування, довідникова література, матеріали виробничої практики, інтернет, дипломна робота буде проводитись на прикладі Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) розкрити теоретичну суть амортизації основних засобів; сформулювати концептуальні положення які стосуються особливостей обліку і аудиту амортизації основних засобів; оцінити рівень нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту амортизації основних засобів; з'ясувати особливості організації та методики обліку амортизації основних засобів; обґрунтувати підхід до обліку витрат на ремонт та модернізацію необоротних активів; визначити шляхи вдосконалення обліку амортизації

основних засобів з використанням інформаційних систем; обґрунтувати методику аудиту операцій з амортизації основних засобів; запропонувати механізм проведення аудиту та особливості операцій з амортизації основних засобів; визначити напрями удосконалення аудиту операцій з амортизації основних засобів.

5. Перелік графічного матеріалу аналітичні таблиці, рисунки

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
I	<u>д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.</u>		
II	<u>д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.</u>		
III	<u>д.е.н., проф. Баланюк І.Ф.</u>		

7. Дата видачі завдання 13.10.2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Теоретичні основи обліку і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі	17.02.2020	
2	Організаційно-методичні аспекти обліку амортизації основних засобів в Івано-Франківському фізико-технічному ліцеї-інтернаті Івано-Франківської обласної ради	16.03.2020	
3	Вдосконалення обліку і аудиту амортизації основних засобів у бюджетній установі	17.04.2020	

Студент _____
(підпис)

Слободян (Сіщук) М. І.
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____
(підпис)

Баланюк І.Ф.
(прізвище та ініціали)

Міністерство освіти і науки України
ДВНЗ Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

ВІДГУК

Наукового керівника, д.е.н., проф. Баланюка І.Ф.
на дипломну роботу бакалавра ООЗ -41
Слободян (Сіщук) Мар'яни Ігорівни
на тему: **“Облік і аудит амортизації основних засобів
у бюджетній установі”**

Запровадження ринкових відносин в Україні потребує впровадження міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку в державному секторі, які би сприяли більш повному його розумінню як з боку резидентів, так і нерезидентів.

З цією метою здійснено реформування бухгалтерського обліку в Україні. Нові підходи до організації і ведення бухгалтерського обліку передбачають його перебудову на основі нових принципів, процедур та методів, які знаходять своє відображення в обліковій політиці і використовуються для складання фінансової звітності. Все це і зумовило актуальність даного дослідження.

В роботі розкрито теоретичну суть амортизації основних засобів; сформульовано концептуальні положення, які стосуються особливостей обліку і аудиту амортизації основних засобів; проведена оцінка рівня нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту амортизації основних засобів; з'ясовано особливості організації та методики обліку амортизації основних засобів; обґрунтовано підхід до обліку витрат на ремонт та модернізацію необоротних активів; визначено шляхи вдосконалення обліку амортизації основних засобів з використанням інформаційних систем.

Проте, доцільно було, у дипломній роботі розкрити питання щодо інновації обліку необоротних активів бюджетних установ. Відмічені недоліки і зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дипломної роботи.

Загальний висновок: дипломна робота Слободян (Сіщук) Маряна Ігорівна на тему: “Облік і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі” є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації бакалавра обліку і оподаткування за освітнім рівнем бакалавра за спеціальністю 071 – “Облік і оподаткування”.

Науковий керівник:

д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет ім. В. Стефаника”
“__” _____ 2020 р.

Баланюк І.Ф.

Міністерство освіти і науки України
 Державний вищий навчальний заклад
 Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
 Економічний факультет
 Кафедра обліку і аудиту

РЕЦЕНЗІЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ

бакалавра четверто курсу групи ОО (з)41 Слободян (Сіщук) Мар'яни Ігорівни на тему “Облік і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі”

У сучасних умовах інтеграції з метою забезпечення нормального функціонування господарюючих суб'єктів і надання внутрішнім і зовнішнім користувачам максимально достовірної інформації, набувають надзвичайно важливого значення проблеми реформування бухгалтерського обліку, особливо це стосується бюджетних установ. У наш час актуальними є питання щодо обліку і аудиту амортизації основних засобів у бюджетній установі.

У дипломній роботі розглянуто поняття справедливої і ліквідаційної вартості, амортизації і зносу, відмінності між ними з урахуванням особливостей обліку у бюджетній сфері. Висвітлено зміни, що відбулися у порядку нарахування зносу і амортизації у бюджетних установах. Виокремлено основні етапи нарахування амортизації у бюджетних установах у зв'язку із запровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Дипломна робота розкриває чинники, що визначають строк корисного використання основних засобів. Сформовані основні правила нарахування амортизації з урахуванням особливостей обліку нефінансових активів у бюджетних установах. Визначені основні етапи нарахування амортизації на об'єкти основних засобів у бюджетних установах.

Загальний висновок: Дипломна робота Слободян (Сіщук) Мар'яни Ігорівни на тему “Облік і аудит амортизації основних засобів у бюджетній установі” виконана відповідно до вимог, які ставляться МОН України до такого виду наукових робіт, допускається до захисту з позитивною оцінкою, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації бакалавра за освітнім рівнем бакалавр за спеціальністю - “Облік і оподаткування”.

Рецензент:

кандидат економічних наук, доцент
 завідувач кафедри фінансів
 ДВНЗ “Прикарпатський національний
 університет ім. В. Стефаника”
 “18” травня 2020 р.

Левандівський О.Т.

