

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління та адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

на тему Організація бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів в бюджетних установах на прикладі Регіонального сервісного центру Головного сервісного центру МВС (філія ГСЦ МВС), м. Хмельницький

ДРОО.019293.01.03.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАм-20-1

Підпис

Г.О.Гарматюк

Ініціали, прізвище

Керівник д.е.н., професор

Підпис, дата

О.В.Замазій

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту

та оподаткування

к.е.н., доцент

Підпис, дата

Л. В. Скоробогата

Ініціали, прізвище

_____ 2021р.

Хмельницький, 2021

АНОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: «Організація бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів в бюджетних установах на прикладі Регіонального сервісного центру Головного сервісного центру МВС (філія ГСЦ МВС), м. Хмельницький»
Виконавець: Гарматюк Ганна Олександрівна.

Керівник дипломної роботи: доктор екон. наук, професор кафедри обліку, аудиту та оподаткування Замазій Оксана Василівна.

Робота, загальним обсягом 100 сторінок, складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури, який складається з 49 джерел посилань і 10 додатків.

В дипломній роботі розглянуто економічну сутність, класифікацію та методи оцінки основних засобів, досліджено нормативно-правові засади обліку основних засобів в бюджетній установі, викладено теоретичні основи аудиту основних засобів.

Вивчено практичне ведення обліку основних засобів, розглянуто економічну характеристику діяльності бюджетної установи, проведено аналіз господарської діяльності задля оцінки майнового стану, ефективності використання основних засобів, проведено аудит основних засобів з метою перевірки законності господарських операцій з основними засобами.

Розроблено план та програму проведення аудиту основних засобів в бюджетній установі. Запропоновано застосування автоматизованого способу проведення електронної інвентаризації та проведення переоцінки основних засобів.

Ключові слова: основні засоби, малоцінні необоротні активи, облік, аудит, контроль, оцінка, знос, первісна вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість, бюджетна установа.

«_____»_____2021р.

_____/Г.О.Гарматюк/

ЗМІСТ	4 С.
ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ	9
1.1 Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка	9
1.2 Нормативне забезпечення організації обліку основних засобів	20
1.3 Теоретичні аспекти аудиту основних засобів	28
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ РСЦ ГСЦ МВС В ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ	33
2.1 Загальна економічна характеристика бюджетної установи	33
2.2 Організація обліку основних засобів в бюджетній установі	43
2.3 Організація проведення аудиту основних засобів бюджетних установі	58
2.4 Аналіз стану та ефективності використання основних засобів бюджетних установ	66
3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ	72
3.1 Удосконалення автоматизації обліку основних засобів в бюджетній установі	72
3.2 Удосконалення аудиту основних засобів бюджетної установи	76
3.3 Удосконалення оцінки основних засобів бюджетної установи	83
ВИСНОВКИ.....	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	95
Додаток А. Відомості з Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України	101
Додаток Б. Форма №1-дс «Баланс» на 01.10.2020	103
Додаток В. Форма №1-дс «Баланс» на 01.10.2021	106

					ДРОО.012158.01.03.00			
Змн.	Лист	№ докум.	Підпис	Дата				
Виконав		Гарматюк Г.О..			Організація бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів в бюджетних установах на прикладі Регіонального сервісного центру Головного сервісного центру МВС (філія ГСЦ МВС), м. Хмельницький	Літ.	Арк.	Аркушів
Перевірив		Замазій О.В.					4	
Реценз.						ХНУ гр. ОАмз-20-1		
Н. Контр.		Ченаш В.С.						
Затверд.		Скоробогата Л.В.						

Додаток Г. Акт введення в експлуатацію основних засобів.....	109
Додаток Д. Акт приймання-передачі основних засобів з довідкою про знос.....	111
Додаток Е. Прибутковий документ	113
Додаток Ж. Акт списання основних засобів	114
Додаток И. Довідка про проведені операції з внутрішнього переміщення матеріальних цінностей	116
Додаток К. Довідка щодо руху за субрахунком 13 «Капітальні інвестиції»	117
Додаток Л. Довідка щодо руху за субрахунком 5411 «Цільове фінансування»	118

ВСТУП

Актуальність теми. Сьогодні в Україні триває реформа системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі задля виконання вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору. На сьогоднішній день наша країна знаходиться на етапі постійного зростання та вдосконалення ефективності економіки, тому розвиток підприємств та покращення функціонування бюджетних установ є невід'ємною частиною цього процесу. Усі підприємства чи установи, незалежно від форми власності, для свого функціонування та розвитку, в процесі своєї діяльності використовують основні засоби, як складову матеріально-технічної бази. Основні засоби є важливою ланкою в господарській та управлінській діяльності підприємств та установ, а їх частка дозволяє оцінити матеріальний та технічний рівень забезпеченості підприємства для ведення своєї господарської діяльності. Перехід країни до ринкової економіки вимагає від бухгалтерського обліку посилення однієї з важливих функцій, а саме функції контролю, адже тільки за допомогою контролю можна перевірити наявність та умови збереження основних засобів, достовірність аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, правильного відображення в обліку операцій пов'язаних з амортизацією та нарахованим зносом основних засобів, своєчасність операцій по введенню в експлуатацію та вибуття основних засобів.

Не дивлячись на те, що облік та аналіз наявності та руху основних засобів достатньо висвітлений в науковій літературі, існує необхідність подальшого дослідження проблематики обліку основних засобів, як методологічно так і практично, при цьому вивчаючи досвід закордонних економістів та використовуючи сучасний науковий прогрес.

Вагомий внесок в розвиток методологічних та теоретичних засад обліку основних засобів в бюджетних установах зробили наступні вітчизняні вчені-економісти - Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, М.В. Кужельський, С.Ф. Голов, В.М.

Костюченко, Б.І. Валуєва. Хоча вченими було розглянуто проблематику обліку основних засобів, багато питань ще залишаються невирішеними.

Метою дослідження є огляд та вивчення теоретичних та практичних методик обліку та аудиту основних засобів в бюджетних установах та розробка рекомендацій та пропозицій щодо покращень існуючих методик.

Для досягнення мети необхідно вирішити наступні завдання дослідження:

- розкрити поняття економічної сутності основних засобів, їх оцінки та класифікації;
- розглянути нормативну документацію щодо обліку основних засобів;
- дослідити теоретичні аспекти аудиту основних засобів;
- дослідити загальну економічну характеристику бюджетної установи;
- розкрити питання документального оформлення руху основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС);
- проаналізувати особливості синтетичного та аналітичного обліку основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС);
- дослідити облік амортизації та ремонту основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС);
- провести аналіз стану та ефективності використання основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС);
- рекомендувати шляхи вдосконалення автоматизації обліку основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС);
- розробити шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС);
- рекомендувати шляхи вдосконалення оцінки основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області (філії ГСЦ МВС).

Під час виконання дипломної роботи використовувалися наступні методи дослідження: метод асоціацій та аналогій, порівняльний аналіз, логічний аналіз,

евристичний метод експертних оцінок, системного вивчення господарських процесів, схематичні та графічні методи.

Предметом дослідження виступає методологія та практика ведення обліку та аудиту основних засобів в бюджетній установі.

Об'єктом дослідження є облік та аудит наявності та руху основних засобів в Регіональному сервісному центрі Головного сервісного центру МВС в Хмельницькій області (філія ГСЦ МВС).

Інформаційна базою дослідження виступили наукові роботи вітчизняних вчених економістів: Голова С.Ф., Бутинця Ф.Ф., Карпової Т.П., Бургонової Г.М., Войнаренко М.П. тощо, тоді як теоретичною базою для проведення дослідження виступили законодавчі та нормативно-правові акти, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, накази та постанови Міністерства фінансів України, облікові дані РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретичних і практичних рекомендацій з покращення обліку та аудиту основних засобів в державному секторі, що в комплексі допоможуть у вирішенні низки проблемних питань в організації обліку та аудиту в досліджуваній бюджетній установі.

Практичне значення одержаних результатів полягає в узагальненні методики обліку та аудиту основних засобів, та обґрунтуванні шляхів покращення їх використання в сучасних умовах господарювання.

Загальна характеристика структури та обсягу роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст викладено на 118 сторінках друкованого тексту. Робота містить 23 таблиці, 6 рисунків, 10 додатки. Список використаних джерел складається зі 49 найменувань, поданих на 6 сторінках.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

1.1 Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка

Сучасний стан економіки вимагає від підприємств та суб'єктів державного сектору впроваджувати в процесі своєї господарської діяльності новітні технології та техніку, покращувати можливості щодо використання нових фінансових інвестицій.

Діяльність жодного підприємства чи бюджетної установи не можлива без залучення основних засобів, вони є основою матеріально-технічної бази та використовуються на всіх етапах функціонування підприємств та організацій. Від достовірного обліку основних засобів залежить їх своєчасне оновлення, придбання, вибуття, що в подальшому забезпечить покращення умов праці та ефективну, конкурентоспроможну діяльність підприємств та установ.

На думку Л. В. Городянської, «трактування основних засобів у даний час має складний багатоаспектний характер і різне цільове призначення (терміном «засоби праці» визначають прогресивність продуктивних сил у суспільстві; поняття «основні фонди» є основним елементом національного багатства країни; «основні виробничі фонди» визначають матеріально-технічну базу і прогресивність технологічного укладу; «основні засоби» застосовується для відображення основних виробничих фондів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; термін «основний капітал» використовується при визначенні інвестицій за напрямками, джерелами фінансування, формами власності, видами економічної діяльності; «виробничий апарат» вимірюється через визначення виробничих потужностей і оцінку технологій, що використовуються; «виробничий потенціал» розглядається як здатність наявних реальних активів забезпечити функціонування та виробничу діяльність підприємства)» [26, с. 19].

Першим вченим, який виділив поняття економічної категорії «основні засоби» був А. Сміт. Він ввів у політичну економію таке поняття, як «основний»

та «оборотний» капітал. На думку А. Сміта, «основний капітал – це капітал, направлений на поліпшення землі, купівлю машин та устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід, залишаючись у одній і тій же натурально-речовій формі у одного власника». Однією з складових основного капіталу, вважав А. Сміт, є наявність «... придбаних і корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Придбання таких здібностей, враховуючи також утримання їхнього володаря протягом його виховання, навчання й учнівства, завжди потребує дійсних витрат, що являють собою основний капітал, що ніби то реалізується в його особистості. Ці здібності, які є частиною майна такої особи, водночас стають частиною багатства всього суспільства, до якого вони належать. Велику спритність і уміння робітника можна розглядати з тієї ж точки зору, як і машини і знаряддя виробництва, що скорочують або полегшують працю і які, хоча і потребують певних витрат, але відшкодовують ці витрати разом із прибутком» [44, с. 283]. Помилкою Сміта було те, що він вважав, що прибуток приноситься лише за допомогою оборотного капіталу, хоча при отриманні прибутку важливі дві складові капіталу - основний та оборотний.

У Д. Рікардо в основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить строк використання цих частин капіталу [41].

К. Маркс в своїх роботах зазначав, що засоби праці протягом усього процесу їх функціонування зберігають свою форму по відношенню до продукту. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брухт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, але брати участь у обороті цей капітал буде частинами, по мірі зносу засобів праці. К. Маркс остаточно визначив головну розбіжність між видами капіталу, яка, на його думку, полягає у способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт [35, с. 189]. В сучасній зарубіжній бухгалтерській практиці основні засоби визначаються як довгострокові активи, тоді як в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» активами визначаються ресурси, отримані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому» [4]. На

думку С.О. Дмитрик визначення основних засобів як матеріальних активів підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства [31, с. 20]. З цим визначенням складно погодитися, оскільки основні засоби використовуються усіма підприємствами та установами, в яких вони є на балансі, але які можуть не отримувати дохід.

На думку Ф.Ф. Бутинця основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [21, с. 363].

Вивчення економічної літератури стосовно предмету дослідження наводить на думку, що термін «основні засоби» необхідно розглядати у широкому та вузькому розумінні.

В широкому розумінні термін «основні засоби» - це економічна форма засобів праці, які функціонують у процесі виробництва протягом багатьох кругооборотів і поступово, в міру зношування, переносять свою вартість на продукт відтворюючись через кілька виробничих циклів [27].

У вузькому розумінні основні засоби є матеріальними активами основного капіталу, за допомогою яких можна збільшити капітал, наростити прибуток, збільшити виробничі ресурси підприємств та створювати нові матеріальні активи.

В працях сучасних економістів прирівнюються поняття «основні засоби» та «основні фонди», немає єдиної думки стосовно тлумачення значення цих понять, що призводить до плутанини та незрозумілості в використанні.

На думку Л.К. Сук і Н.Г. Виговської ці поняття не можливо не відрізнити, оскільки основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди – це джерела формування основних і оборотних засобів, а також підкреслюють, що їх значення відображаються у різних частинах балансу: основні засоби – в активі, основні фонди – в пасиві [46, 22].

Тоді як, на думку С. В. Ткачук, поняття «основні засоби» та «основні фонди» в економічній літературі не мають принципових відмінностей – вони є більш чи менш повними і практично дублюють визначення, наведені в законодавчих актах, але при цьому не наголошується різниця між основними засобами, основними фондами, основним капіталом [48, с. 141].

Деякі дослідники з'ясовують відмінності між основними фондами та основними засобами, але на практиці значення цих термінів майже однакові, та в бухгалтерському обліку та звітності використовують термін «основні засоби» [25, с. 315].

На нашу думку, все таки необхідно прийти до єдиного визначення термінів та використовувати їх в бухгалтерському обліку та в звітності в наступних значеннях:

- основні засоби – безпосередньо майно та матеріальні цінності;
- основні фонди – джерела утворення господарських засобів виробництва.

В міжнародному та вітчизняному обліку, після прийняття та вступу в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» не ставиться вимога у вартісному вираженні при віднесенні активу до основного засобу, важливим є те, щоб актив використовувався більше одного року та його використання забезпечувало вигоду в майбутньому [4].

Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «основні засоби» – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду» [7], тоді як

Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» визначає основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [9]. Проаналізувавши визначення терміну «основні засоби» за Міжнародними та Національними стандартами, можна зробити висновок, що для бухгалтерського обліку існують наступні відмінності:

- чіткіше виражені строки корисного використання;
- не враховані процеси зношування;
- при формуванні доданої вартості не визначено місце основних засобів.

За прийнятою в Україні методологією основні засоби мають різну характеристику, через що виникає необхідність їх класифікувати.

Класифікація основних засобів спрощує їх облік та складання звітності.

В. П. Завгородний і В. Я. Савченко класифікують основні засоби за однією з їх ознак – «у залежності від характеру участі основних фондів у процесі розширеного відтворення» і поділяють їх на виробничі й невиробничі основні засоби [32, с. 157]. Більш конкретизує класифікацію основних засобів у своїй праці Н. М. Ткаченко [47, с. 140].

Згідно п.п. 14.1.138 Податкового кодексу України основні засоби мають наступне визначення – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації)

яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [2].

Детальна класифікація основних засобів зображена на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 - Класифікація основних засобів

Відповідно до діючої типової класифікації основні засоби групують за такими характеристиками:

- за функціональним призначенням розділяють основні засоби на виробничі (беруть участь у виробництві або сприяють виробництву, неодноразово беруть участь у виробничих циклах) та невиробничі (основні засоби, які безпосередньо не використовуються в виробничих процесах, але обслуговують потреби населення в невиробничій сфері);
- за галузями народного господарства розділяють на промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт, зв'язок тощо. Найбільший відсоток основних засобів задіяний в промисловості, оскільки саме вона бере участь у процесі виробництва продукції, але не слід забувати і про галузь будівництва та сільського господарства, які в сучасній Україні відчутно зростають;

- за натурально-матеріальним складом або видами основні засоби поділяють на 10 груп;
- за використанням основні засоби діляться на - діючі (всі основні засоби, які використовуються в господарській діяльності), недіючі (основні засоби, які не використовуються через консервацію підприємств чи цехів), запасні (обладнання та устаткування, що знаходиться в резерві та буде використовуватися для заміни об'єктів основних засобів);
- за ознакою належності - власні основні засоби (входять до складу статутного/пайового/акціонерного капіталу, придбані за власні кошти або за кошти спеціальних фондів, безоплатно отримані) чи орендовані основні засоби (не належать певному підприємству чи установі, знаходяться на обліку в орендодавця, орендуються на підставі договору оренди) [26].

Основні засоби виступають для підприємств та установ особливим елементом господарської діяльності, впливають на процеси виробництва, виступають головним показником майнового стану, характеризують потенціал та фінансовий результат діяльності.

В бухгалтерському обліку основні засоби поділяють на наступні групи:

- основні засоби - земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар; тварини, багаторічні насадження та плодоносні рослини; інші основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи - музейні фонди; бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; білизну, постільні речі, одяг та взуття; природні ресурси; інвентарну тару; необоротні матеріальні активи спеціального призначення; інші необоротні матеріальні активи [8,11].

Класифікація основних засобів за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі від 01.01.2017 р. [11] та згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» від 12.10.2010 р. за натурально-матеріальним складом поділена на десять груп, що ілюструє таблиця 1.1.

Таблиця 1.1 - Класифікація основних засобів за Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі

№ п/п	Код субрахунку	Назва групи
1	1010	Інвестиційна нерухомість
2	1011	Земельні ділянки
3	1012	Капітальні витрати на поліпшення земель
4	1013	Будівлі, споруди та передавальні пристрої
5	1014	Машини та обладнання
6	1015	Транспортні засоби
7	1016	Інструменти, прилади, інвентар
8	1017	Тварини та багаторічні насадження
9	1018	Інші основні засоби
10	111	Інші необоротні матеріальні активи

На нашу думку, для ефективного та достовірного визначення сум основних засобів, для всебічного аналізу структури витрат, доцільного та ефективного використання основних засобів, необхідно здійснювати оцінку основних засобів, використовуючи такі види вартості основних засобів:

- первісна вартість;
- залишкова вартість;
- переоцінена вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість;
- справедлива вартість.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» первісна вартість - історична (фактична) вартість активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих, витрачених) для придбання (створення) активів [8]. Первісна вартість характеризує витрати установ на придбання об'єктів основних засобів. На основі первісної вартості визначається вартість об'єкта основного засобу, який повинен амортизуватися.

Повна вартість придбаних основних засобів складається з таких структурних елементів:

- суми, сплачених постачальникам за актив та підрядникам за виконання монтажних робіт;
- суми ввізного мита;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження;
- реєстраційні збори, державне мито;
- інші витрати, пов'язані з доведенням основного засобу до стану придатного до використання [8].

Залишковою вартістю визнається вартість основного засобу з врахуванням ступеню його амортизації та в бухгалтерському обліку залишкову вартість мають ті основні засоби, на які нараховується амортизація.

Однією з вагомих особливостей основних засобів є їх зношування. Вирізняють два типи зношування - моральний та фізичний. В процесі використання основних засобів, під час яких підприємство чи установа отримує економічні вигоди, відбувається зменшення залишкової вартості основних засобів, що знаходить своє відображення в процесі нарахування амортизації. Амортизація - це процес систематичного розподілу вартості основного засобу під час його корисного строку експлуатації. За своїм економічним змістом залишкову вартість характеризують як невідшкодовану вартість основних засобів, а також використовують для оцінки реальної вартості основних засобів. Амортизації підлягають усі основні засоби, крім земельних ділянок, музейних фондів, піддослідних тварини, багаторічних насаджень, що не досягли

експлуатаційного віку, природні ресурси, незавершені капітальні інвестиції. Всі бюджетні установи для нарахування амортизаційних витрат на основні засоби, за виключенням необоротних матеріальних активів, використовують прямолінійний метод. Методи нарахування амортизації на основні засоби та нематеріальні активи представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 - Методи нарахування амортизації на основні засоби та нематеріальні активи

Активи, які можуть мати залишкову вартість	Методи нарахування амортизації	
	Метод	Стандарт
Основні засоби	Прямолінійний	п. 6 розд. IV НПСБОДС 121
Інші необоротні матеріальні активи	50/50	п. 7 розд. IV НПСБОДС 121
Нематеріальні активи	Прямолінійний	п. 6 розд. IV НПСБОДС 122
Довгострокові біологічні активи	Прямолінійний	п. 10 розд. II НПСБОДС 136

Під час господарської діяльності, в суб'єктів державного сектору виникає необхідність переоцінки вартості основних засобів. Переоцінена вартість - вартість активів після проведення переоцінки його первісної вартості. Переоцінюються основні засоби в тому випадку, коли його залишкова вартість більш ніж на 10 відсотків відрізняється від справедливої на дату балансу. Відомості про зміну первісної вартості та суми нарахованого зносу заносяться в реєстри аналітичного обліку [37]. Якщо відбувається переоцінка одного з об'єктів основного засобу, то на ту ж саму дату здійснюється переоцінка всіх інших об'єктів основного засобу. Для переоцінки основного засобу використовують індекс переоцінки, який визначається як співвідношення справедливої і залишкової вартості об'єкта. В бухгалтерському обліку сума

дооцінки відображається у складі капіталу, а сума уцінки відноситься до складу витрат установи.

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати основний засіб або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [8]. Ця оцінка використовується під час обмінних операцій та у випадку безкоштовного отримання активів. Справедливою вартістю основних засобів виступає ринкова вартість (при оцінці земель та будівель) або відновна залишкова вартість (при оцінці інших об'єктів основних засобів). Метод оцінки основних засобів за справедливою ціною складний та документально не підтверджений, на теперішній час немає бухгалтерського програмного забезпечення яке б могло сформуванати справедливую вартість основного засобу. В епоху інформатизації на державному та регіональному рівнях не існує інформаційний реєстрів, в яких можна було б знайти відповідні найменування основних засобів та цінами до них.

Ліквідаційна вартість - це сума, яку бюджетна установа планує отримати від продажу (вибуття) основного засобу після закінчення стоку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, які несе суб'єкт державного сектору пов'язаних з продажем (вибуттям). Ліквідаційну вартість необхідна для визначення вартості об'єкта основного засобу, який амортизується, а об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

За рішенням суб'єкта державного сектору ліквідаційна вартість може дорівнювати нулю, якщо неможливо достовірно визначити суму, яку отримує бюджетна установа після реалізації об'єкту основних засобів. Якщо після вибуття основного засобу суб'єкт державного сектору може отримати металобрухт чи інші відходи, які можна реалізувати, тоді ліквідаційна вартість встановлюється в сумі, яку отримують від їх реалізації.

Слід розуміти, що при встановленні ліквідаційної вартості, його залишкова вартість не змінюється і дана операція не вважається переоцінкою. В таких умовах залишкова вартість буде дорівнювати ліквідаційній вартості, і в той

самий час бюджетній установі необхідно переоцінити чи модернізувати основний засіб.

Отже, основні засоби - це матеріальні активи, які суб'єкти державного сектору утримують для використання в господарській діяльності, для виробництва продукції чи надання послуг, для надання в оренду іншим суб'єктам, і термін корисного користування яких, очікується, більше ніж один звітний рік та вартість яких зменшується в процесі експлуатації. Головною умовою ефективного використання та достовірного обліку основних засобів є їх класифікація. Визначне місце в виробничому і господарському процесі займає групування та об'єднання за функціональними показниками нематеріальних активів, що допомагає контролювати та обліковувати основні засоби. За допомогою класифікації основних засобів забезпечується єдність групування об'єктів у різних галузях економіки, що полегшує процес аналізу облікових даних різних підприємств та установ державного сектору. В процесі дослідження було з'ясовано економічну сутність та класифікацію основних засобів, було охарактеризовано різні методи оцінки вартості основних засобів, як згідно нормативних документів, так і згідно наукових праць світових та вітчизняних економістів.

1.2 Нормативне забезпечення організації обліку основних засобів

У будь-якій країні основою для визначення головних організаційних аспектів бухгалтерського обліку є нормативний документ, що містить відповідні правові норми для суб'єктів господарювання. Основним завданням нормативного регулювання обліку основних засобів в Україні є забезпечення єдності правил ведення бухгалтерського обліку для підприємств та організацій, які захищають інтереси користувачів фінансової звітності та враховують прийняті в світовій практиці стандарти.

В Україні перехід державного сектору до впровадження в свою діяльність міжнародних стандартів фінансової звітності обумовлений питаннями,

пов'язаними з необхідністю покращення прозорості державного та місцевих бюджетів; якість бюджетного обліку дає можливість оцінити ефективність та результативність використання бюджетних коштів; показники звітності відповідають міжнародним стандартам; всебічно і надійно відображають усі фінансові операції; визначають повне задоволення суспільства певними видами послуг з точки зору кількості, змісту та якості.

Глобалізація економіки та процеси стандартизації вітчизняного обліку до вимог міжнародного обліку потребують підтримки як на державному рівні та і на рівні окремих підприємств та організацій, саме тому розробка національних стандартів стає об'єктивною необхідністю для розвитку міжнародних економічних відносин, сприяє однозначному трактуванню фінансової звітності, що призведе до її розуміння, іноземні інвестиції в державну економіку стануть доступнішими, збільшить довіру до національної системи бухгалтерського обліку.

Головним нормативно-правовим документом, згідно якого здійснюється облік та складається звітність є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-IV, який встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності суб'єктами державного сектору [4].

Міністерства та відомства України в разі необхідності, враховуючи специфіку діяльності підпорядкованих установ, можуть видавати розпорядження щодо застосування порядку національних положень бухгалтерського обліку, попередньо узгодивши зміни з Державною казначейською службою України.

Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України №437-р від 20.06.2018 р. «Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року» відбувається процес реформування та модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі під час якого враховуються вимоги міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку для державного сектору [17].

Після введення в дію оновлених Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, відбулися значні зміни і в методології обліку основних засобів в бюджетній сфері. Основні засоби можна вважати найголовнішою частиною балансу організацій та установ державного сектору, їх стан, процедури оцінки та нарахування амортизаційних витрат постійно контролюються керівниками вищого рівня управління та різними контролюючими органами, які є представниками держави, як головного розпорядника активів.

На сьогоднішній день в Україні Міністерством фінансів затверджено 34 Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності та Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), ці положення (стандарти) розроблені на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського союзу у сфері бухгалтерського обліку [4, ст.1] та 20 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Сучасне нормативне регулювання бухгалтерського обліку в бюджетній сфері можна розділити на 4 рівні. На думку С.В. Свірко до першого рівня необхідно віднести законодавчі акти, накази Президента України і постанови уряду. Другу групу регулюючих документів складають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. Третій рівень включає методичні рекомендації (вказівки), інструкції, коментарі, листи Міністерства фінансів, Державного казначейства та інших відомств. До четвертого рівня належать робочі документи з бухгалтерського обліку самої організації [42]. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку схематично зображені на рисунку 1.2.

Розглядаючи питання законодавчого регулювання обліку основних засобів, слід зауважити, що бюджетні установи в своїй діяльності керуються не лише

розробленими нормативами, а й методичними рекомендаціями та стандартами суто розробленими для обліку основних засобів, узгоджують облік основних засобів з нормами Бюджетного Кодексу України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

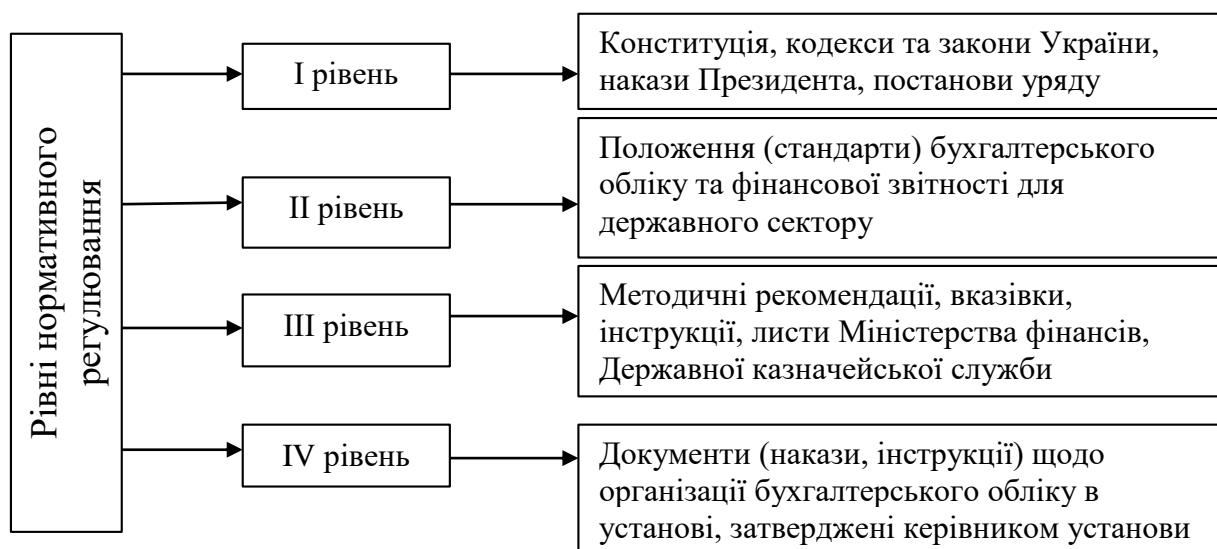


Рисунок 1.2 - Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Основні нормативні документи, якими керуються суб'єкти державного сектору в обліку основних засобів узагальнено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 - Нормативні документи з обліку основних засобів в державному секторі

Назва нормативного документу	Сфера регулювання
Бюджетний Кодекс України	регулює відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, і питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також визначаються правові засади утворення та погашення державного і місцевого боргу [1]

Податковий Кодекс України	регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [2]
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [4]
Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи [8]
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору	застосовуються суб'єктами державного сектору для відображення у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи [5]
Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору	застосовуються суб'єктами державного сектору при визначенні облікової політики і складанні відповідного розпорядчого документа [6]
Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти діяльності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі [11]

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання»	застосовується при складанні типових форм з обліку та списання основних засобів розпорядниками бюджетних коштів, Державною казначейською службою України та фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування [16]
Наказ Міністерства фінансів України «Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів»	визначає склад та порядок складання місячної, квартальної (проміжної) і річної бюджетної звітності, вимоги до розкриття її елементів [12]

На нашу думку, реформування системи бухгалтерського обліку в державному секторі призвело до методологічно-організаційних змін обліку основних засобів в бюджетній сфері.

Під час вивчення стану вітчизняного обліку можна прийти до висновку, що на сьогоднішній день відбувається впорядкування податкового та бухгалтерського обліку щодо визначення поняття основні засоби, їх амортизація та вартісних характеристик. Головною відмінністю, яка відрізняє податковий облік основних засобів від бухгалтерського обліку є встановлення мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Згідно чинної редакція Податкового кодексу України, податковий облік амортизації основних засобів використовується тільки у тому випадку, коли в бухгалтерському обліку встановлюється менш допустимі строки корисного використання основних засобів. Позитивним є те, що Податковий кодекс України визнає порядок розрахунку амортизації, який визначений в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку. В бюджетних установах використовується прямолінійний метод нарахування амортизації, який дозволяє рівномірно розподіляти суми амортизації в облікових періодах.

Основним нормативним документом з обліку основних засобів в державному секторі виступає Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», який визначає методологічні засади формування інформації про основні засоби в бухгалтерському обліку та для складання фінансової звітності [8]. Цей стандарт розкриває сутність поняття основні засоби, питання оцінки вартості та нарахування амортизації на основні засоби в державному секторі, їх грошове вираження та строк корисної експлуатації. Проаналізувавши Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (далі - НП(С)БОДС 121), який під час свого формування брав за основу Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби» (далі - МСБОДС 17), можна зробити наступний висновок щодо існування розбіжності в методі оцінки основних засобів. Згідно Міжнародного стандарту основні засоби оцінюються за своєю собівартістю, тоді як в Національному положенні основні засоби оцінюються за своєю первісною вартістю. Ще однією відмінністю в МСБОДС 17 є класифікація основних засобів, яка відрізняється від класифікації основних засобів в НП(С)БОДС 121.

Доповненням до НП(С)БО 121 «Основні засоби» виступають Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі. В теперішньому час існує низка проблем з веденням обліку основних засобів в державному секторі, а саме неузгоджене питання стосовно політики нарахування амортизації. Керівники установ повинні самостійно обирати методи нарахування амортизації та прописувати їх в розпорядчому документі про облікову політику. В Методичних рекомендаціях пропонується нараховувати знос на основні засоби на дату балансу, та щоквартально ділити суму амортизації на 4 [5, розділ V], тоді як в Національному положенні пропонується нараховувати знос на дату балансу і місячну суму амортизації отримувати через ділення річної суми на 12 [8, розділ IV]. Окрім того, що в своїй роботі бюджетні установи керуються принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які визначені в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в

державному секторі 121 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі, бюджетні установи визначають облікову політику. В розпорядчому документі про облікову політику бюджетної організації зазначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Головними завдання облікової політики що стосується обліку основних засобів виступають:

- визначення строків корисного використання груп основних засобів (у випадку, якщо строки корисного використання відрізняються від строків, наведених в Методичних рекомендаціях бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі, необхідно обґрунтувати зміни та затвердити у додатку до наказу);
- визначення періодичності нарахування амортизації (бюджетні установи нараховують амортизацію на річну дату балансу).

Значне місце в нормативному забезпеченні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності займає Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання», порядок якого використовується при складанні типових форм з обліку та списанню основних засобів бюджетними установами. Згідно Наказу, суб'єктам державного сектору дозволено використовувати в своїй діяльності форми первинної документації, розроблені відповідно до їх галузевих особливостей, в яких відображається рух та наявність основних засобів та містять обов'язкові реквізити встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16]. Типові форми обов'язково затверджуються в розпорядчому документі про облікову політику установи.

Проаналізувавши зміни в теоретичній та практичній частині ведення обліку основних засобів в державному сектору можна виділити наступне: з затвердженням нових Положень бухгалтерського обліку в державному секторі відбулися зміни в методиці ведення обліку, були розроблені нові методичні

рекомендації, розроблені нові Плани рахунків для бюджетних установ, затверджені Типові форми первинної документації з можливістю використання самостійно розроблених форм. Узгодженість податкового та бухгалтерського обліку поступово наближає до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Існуючі відмінності необхідно змінювати та доповнювати на законодавчому рівні, прийнявши до уваги міжнародну практику ведення обліку, але й враховувати національні особливості бухгалтерського обліку. Оскільки, одним з головних завдань обліку основних засобів є надання повної та достовірної про них, на нашу думку, необхідно ввести єдині правила обліку основних засобів в бюджетній сфері.

1.3 Теоретичні аспекти аудиту основних засобів

Діяльність будь-яких підприємств та установ, незалежно від форми власності, неможлива без залучення основних засобів. Без ефективно організованого бухгалтерського обліку основних засобів та при відсутності повної облікової інформації, не можливо достовірно оцінити фінансовий стан суб'єктів господарювання, що призводить до ускладнень при прийнятті управлінських рішень.

Досліджуючи значення терміну «аудит», приходимо до висновку, що поняття аудит в Україні використовується в бухгалтерського обліку та трактується, як перевірка даних обліку та фінансової звітності установ, шляхом висловлення думки незалежного аудитора, маючи на меті встановлення достовірності та правильності, а також узгодженості відповідно до нормативно-правових документів.

Нормативно-правове регулювання аудиту в Україні забезпечується низкою законів та актів, а саме:

- закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»;
- міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в якості Національних стандартів аудиту;

– положення, інструкції, стандарти, що стосуються аудиторської діяльності.

Основним нормативним документом під час аудиту основних засобів є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який набув чинності з 01.10.2018р. та Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Аудит основних засобів є невід'ємною часткою в загальному аудиті підприємства чи бюджетної установи, за результатами проведення якого користувачі та власники бюджетних коштів зможуть отримати достовірну та повну інформацію стосовно наявних основних засобів та їх ефективного використання.

Аудит основних засобів проводиться з метою перевірки правильності відображення всіх операцій з основними засобами суб'єкта господарювання (надходження, експлуатація, внутрішнє переміщення, вибуття), контролю правильності нарахування амортизації і віднесення її на витрати в бухгалтерському та податковому обліку, правильності відображення операцій з ремонту та модернізації основних засобів, правильності збереження основних засобів та з метою аналізу ефективного використання основних засобів. Перед тим, як приступити до проведення аудиту необхідно чітко розуміти, які питання потребують дослідження. Цього можна досягнути шляхом конкретних формулювань завдань та цілей аудиту. При визначенні предмету аудиту основних засобів погоджуємося з думкою Ф.Ф. Бутинця, який вважає, що предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами [20]. На нашу думку, предметом аудиту можна вважати дослідження ефективності діяльності суб'єкта з дотриманням чинного законодавства.

Об'єктом аудиту основних засобів виступають групи основних засобів, відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій щодо руху та наявності основних засобів, їх вартісні показники, внутрішній контроль

за наявністю, використанням та зберіганням основних засобів в бюджетній установі.

Виходячи з того, що аудиторська перевірка – це творчий процес діяльності аудитора, можливі різні етапи підготовки до проведення аудиту. На нашу думку, етапи проведення аудиту мають наступну послідовність, схематично зображені на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 - Етапи проведення аудиту основних засобів

Джерелами інформації для проведення аудиту основних засобів можна вважати:

- нормативні документи що регламентують облік основних засобів;
- розпорядчий документ про облікову політику установи щодо обліку основних засобів;
- первинні документи щодо обліку основних засобів;

- реєстри синтетичного та аналітичного обліку основних засобів;
- фінансова та статистична звітність;
- інвентарні картки та відомості нарахування зносу;
- матеріали інвентаризації;
- попередні аудиторські висновки.

Першочергово, аудитор починаючи процес перевірки, повинен ознайомитися з розпорядчим документом установи про облікову політику на відповідність вимог чинного законодавства стосовно обліку основних засобів, в якому визначено класифікація основних засобів, методи оцінки вартості та амортизації тощо. На нашу думку, не менш важливим завданням аудиту є перевірка системи внутрішнього контролю, адже саме це дає змогу аудитору отримати достатньо інформації для формування аудиторського висновку. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити: наявність документів з обліку основних засобів, порядок документального оформлення, графіки документообігу, реєстри аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, відповідність реєстрів обліку основних засобів даним головної книги, класифікацію основних засобів за групами, умови розподілу витрат, які пов'язані з ремонтом та модернізацією основних засобів [23].

Здійснюючи перевірку, аудитор вивчає первинні документи з обліку основних засобів та досліджує інформацію відображену в облікових реєстрах, перевіряє достовірність господарських операцій в бухгалтерському обліку.

Аудитор при перевірці основних засобів може використовувати такі методи дослідження як підтвердження, документальна, фактична, формальна перевірки, опитування, перевірка документів по суті (проводяться суцільним і вибірковим методами).

На завершальному етапі перевірки аудитор складає аудиторський висновок, який завіряється печаткою та підписом аудитора, містить в собі підсумки аудиторської перевірки та висновки щодо достовірності ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно чинного законодавства.

Отже, дослідивши всі етапи ведення обліку та аудиту, можна зробити висновок, що ефективність функціонування бюджетної установи цілком та повністю залежить від достовірного та повного відображення інформації в обліку та звітності.

Невід'ємною частиною загального аудиту установи виступає аудит основних засобів, який дозволяє оцінити фінансовий стан суб'єкта господарювання. Під час проведення аудиту, аудитор повинен користуватися всіма джерелами інформації та використовувати необхідні методи для неупередженого та повного аналізу інформації, яка стосується наявності та руху основних засобів в установі.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ РСЦ ГСЦ МВС В ХМЕЛЬНИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

2.1 Загальна економічна характеристика бюджетної установи

Бюджетні установи – це організації, які фінансуються за кошти державних, регіональних (місцевих) або інших бюджетів. Діяльність цих установ можна умовно класифікувати за різними сферами:

- законодавча та виконавча влада (міністерства, відомства, органи виконавчої влади місцевого рівня та інші установи та організації);
- соціально-культурні установи (дитячі садочки, школи, вищі навчальні заклади, лікарні, бібліотеки, наукові організації);
- благодійні фонди.

Установи, які отримують фінансування з бюджетів різних рівнів, згідно з Положенням про Реєстр неприбуткових установ та організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.01.13 № 37, вносяться до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Особливою рисою бюджетних установ є їх неприбутковість, але бюджетним установам не забороняється отримувати додатковий дохід, а саме: дохід від послуг згідно з їх основною діяльністю, дохід від додаткової (господарської) діяльності, дохід від оренди майна; дохід від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна).

Під час своєї господарської діяльності державні установи використовують бюджетні кошти чітко за призначенням та по мірі виконання вимог кошторису та мають на меті економію використання коштів та збереження цінностей.

Міжнародна орієнтованість України посилює необхідність організації бухгалтерського обліку таким чином, щоб результати фінансової діяльності були зрозумілі не лише внутрішнім користувачам фінансової, статистичної та податкової звітності, але й іноземним інвесторам, яким необхідно отримувати прозору та повну інформацію фінансового стану.

Розглянемо загальні економічні характеристики бюджетної установи на прикладі Регіонального сервісного центру Головного сервісного центру МВС в Хмельницькій області (філія ГСЦ МВС) (далі - РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області).

РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області - це бюджетна установа, яка є філією Головного сервісного центру МВС, створена в травні 2020 року. Головний сервісний центр МВС (далі ГСЦ МВС) підпорядковується Міністерству внутрішніх справ України та є міжрегіональним територіальним органом з надання сервісних послуг МВС. ГСЦ МВС є головним органом у системі територіальних органів з надання сервісних послуг Міністерства внутрішніх справ.

ГСЦ МВС у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, наказами Міністерства внутрішніх справ України, іншими нормативно-правовими актами та Положенням про Головний сервісний центр МВС.

Предметом діяльності РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області є надання платних і безоплатних послуг, віднесених до компетенції Міністерства внутрішніх справ, а також безпосередня участь у реалізації державної політики у сфері надання адміністративних послуг. Серед основних функцій та послуг сервісних центрів МВС – видача та обмін посвідчень водія, реєстрація та перереєстрація транспортних засобів, видача та зберігання номерних знаків, а також оформлення дозволу на перевезення небезпечних вантажів. На базі сервісного центру МВС можна скласти іспити для отримання права керування транспортними засобами.

З метою виконання покладених на нього завдань та функцій регіональний сервісний центр МВС взаємодіє з центральними органами виконавчої влади та іншими органами державної влади, установами, організаціями, до компетенції яких належать питання, пов'язані з роботою системи сервісних центрів МВС.

Система сервісних центрів МВС має таку структуру:

- Головний сервісний центр МВС (самостійні структурні підрозділи);
- Регіональні сервісні центри ГСЦ МВС;
- Територіальні сервісні центри РСЦ ГСЦ МВС.

РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області є відокремленим структурним підрозділом – філією юридичної особи, установа зареєстрована у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України (ЄДРПОУ). На основі цього видана довідка Головним управлінням статистики в Хмельницькій області, в якій зазначено класифікаційні дані підприємства за КОАТУУ, КОПФГ, КВЕД (додаток А). Класифікаційні дані бюджетної установи наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 - Класифікаційні дані РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області

Класифікаційні дані	Значення	Шифр	Коди
Установа	РСЦ ГСЦ МВС В Хмельницькій області	ЄДРПОУ	43611928
Територія	Хмельницька	КОАТУУ	6810100000
Організаційно-правова форма господарювання	Бюджетна установа	КОПФГ	610
Вид економічної діяльності	Державне управління загального характеру	КВЕД	84.11

Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) — автоматизована система збирання, накопичення та обробки даних про підприємства та організації усіх форм власності, а також їх відокремлені підрозділи — філії, відділення, представництва тощо [28].

Класифікатор об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) є складовою частиною єдиної системи класифікації та кодування техніко-економічної та соціальної інформації. Він призначений для забезпечення достовірності, зіставленості, цілісності та автоматизованої обробки інформації у різних розрізах всіх видів економічної діяльності. КОАТУУ складається з кодів

та назв всіх адміністративно-територіальних об'єктів України, які згруповані за ознаками територіальної спільності, історичних, економічних, географічних, етнічних і культурних особливостей [39]. За КОАТУУ установа розташована за адресою: 29008, Хмельницька область, м. Хмельницький, вул. Західно-Окружна, 11/1 - 6810100000.

Класифікація організаційно-правових форм господарювання (КОПФГ) - державний класифікатор, який використовується під час збирання та оброблення інформації в автоматизованих системах державної статистики, фінансовій звітності, Державному реєстрі звітних (статистичних) одиниць України, наукових дослідженнях. Об'єктами класифікації в КОПФГ є організаційно-правові форми господарських суб'єктів, встановлені відповідними законодавчими актами України [15]. Організаційно-правова форма РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за КОПФГ — філія (інший відокремлений підрозділ) - 610.

Класифікація видів економічної діяльності (КВЕД) є складовою системи національних класифікаторів та призначена для отримання статистичної інформації за економічною діяльністю. Видом економічної діяльності РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за КВЕД є Державне управління загального характеру - 84.11.

Аналізуючи економічну діяльність РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області можна виділити наступні загальні ознаки бюджетної установи:

- За правосуб'єктністю – відокремлений структурний підрозділ;
- За формою власності – державна;
- За формою бюджетного фінансування – кошторисне фінансування;
- За характером діяльності – невиробнича установа;
- За економічним результатом діяльності – неприбуткова.

В бюджетних установах усіх рівнів головним фінансовим документом виступає кошторис, який регулює право бюджетної установи на отримання доходів та здійснення витрат, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання функцій бюджетної установи. РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області

фінансується за кошти загального та спеціального фонду. Кошторис затверджується начальником ГСЦ МВС на рік, в разі необхідності, протягом року в кошторисі можливі зміни, які підтверджуються довідками про зміни до кошторису.

РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області в процесі своєї господарської діяльності веде бухгалтерський та податковий облік, подає до уповноважених державних органів звітність в строки та в обсязі, які передбачені чинним законодавством.

Для ефективного ведення бухгалтерського обліку в головного розпорядника, а саме ГСЦ МВС сформоване управління бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Центральна бухгалтерія державної установи виконує такі функції:

- 1) опрацьовує первинні документи, веде синтетичний і аналітичний облік господарських операцій;
- 2) приймає, перевіряє та аналізує звітність відокремлених підрозділів, що входять до складу головного розпорядника;
- 3) складає і аналізує звітність установи;
- 4) здійснює внутрішньогосподарський контроль діяльності установи та відокремлених підрозділів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку в установі функціонує сектор фінансового забезпечення та бухгалтерського обліку на чолі з завідувачем сектору - головним бухгалтером. Облікова політика установи визначена та затверджена наказом ГСЦ МВС. В розпорядчому документі чітко визначені принципи, методи та процедури ведення обліку та складання звітності.

В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області застосовується лінійно-штатна організаційна структура бухгалтерської служби характеризується наявністю проміжних ланок — секторів, які поєднують у собі групи. Механізм регламентації роботи за зазначеним варіантом описується схемою:

Головний бухгалтер → Керівник сектора → Керівник облікової групи.

В своїй роботі бухгалтерський сектор РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області керується Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, який набрав чинності 01.01.2017 року. Він призначений для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність бюджетної установи, необхідної користувачам для прийняття рішень.

Крім вище зазначеного бухгалтерський сектор керується методичними рекомендаціями, які розробляються Методологічної радою МВС - рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів; рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку; рекомендації по внутрівідомчій передачі активів до розподілу.

Основним джерелом інформації про діяльність бюджетних установ є звітність.

Фінансові звіти характеризують фінансовий та майновий стан бюджетної установи та відображають результати їх діяльності.

Бюджетна звітність розкриває інформацію про стан та виконання бюджету державної установи за звітний період, про наявність бюджетної заборгованості, рух необоротних активів та запасів, іншу довідкову інформацію. В процесі своєї діяльності в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області складаються місячні, квартальні та річні форми звітності, які подаються до органів Державної казначейської служби України.

Для більш чіткого розуміння фінансового стану РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області доцільно провести аналіз фінансової звітності бюджетної установи. Користувачі фінансових звітів використовують фінансовий аналіз під час прийняття управлінських рішень, визначають фактори, які впливають на збитковість та шляхи для стабілізації фінансового становища. В таблиці 2.2 наведені дані, які розкривають майновий стан РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за період з 3 кварталу 2020 року по 3 квартал 2021 року. В додатку Б та в додатку В наведені дані фінансової звітності та обліку за формами №1-дс «Баланс».

Таблиця 2.2 - Аналіз майна бюджетної установи

№ з/п	Види активів (майна)	3 квартал 2020		3 квартал 2021		Зміни (+,-)		
		Сума, тис.грн.	у % до підсумку	Сума, тис.грн.	у % до підсумку	Сума, тис.грн.	Частки, пунктів	у % до 2020
	Майно - усього	26,97	100	29,52	100	+2,55	-	
1	Нефінансові активи	25,59	94,88	27,02	91,53	+1,43	-3,35	-13,09
1.1	Основні засоби	15,82	58,66	16,32	55,28	+0,5	-3,38	-21,36
1.2	Запаси	9,77	36,22	10,70	36,25	0,93	+0,03	+9,52
2	Фінансові активи	1,38	5,12	3,01	10,2	1,63	+5,08	+118,1
2.1	Поточна дебіторська заборгованість	0,46	1,7	0,56	1,9	0,1	+0,2	21,74
2.2	Грошові кошти та їх еквіваленти	1,37	5,08	2,45	8,3	1,08	+3,22	78,83
3	Внесений капітал	21,6	80,09	24,34	82,45	2,74	+2,36	+12,68
4	Фінансовий результат	(4,6)	(17,06)	(5,82)	(19,7)	(1,22)	(2,64)	+26,52
5	Зобов'язання	10,03	37,19	11,00	37,26	0,97	+0,07	+9,67

Аналізуючи майновий стан бюджетної установи, можна прийти до висновку, що протягом 2021 року фонд основних засобів збільшився за рахунок самостійно придбаних та введених в експлуатацію основних засобів та безоплатно отриманих основних засобів в межах головного розпорядника. Питому вагу в діяльності бюджетної установи становлять саме основні засоби, що вказує на забезпеченість установи для ефективного ведення господарської діяльності.

Наступний вид аналізу, який необхідно провести для розуміння ефективності діяльності, це аналіз фінансової стійкості бюджетної установи. В складі цього аналізу досліджуються: коефіцієнт автономії, коефіцієнт маневреності власного капіталу, коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів, коефіцієнт забезпеченості запасів, коефіцієнт реальної вартості майна, коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні, коефіцієнт накопичення амортизації. Розрахунки за вищезазначеними показниками наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 - Аналіз фінансової стійкості

№ з/п	Показники	Розрахунок (рядки балансу)	Нормативне значення	3 квартал 2020	3 квартал 2021	Відхилення
1	Коефіцієнт автономії	р.1495/р.1300	$\geq 0,5$	0,63	0,63	0
2	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	(р.1495-р.1095)/р.1495	Збільшення	-0,51	-0,46	0,06
3	Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів	(р.1495-р.1095)/р.1195	≥ 1	-6,28	-3,39	-2,89
4	Коефіцієнт забезпеченості запасів	(р.1495-р.1000)/р.1050	$\geq 0,5$	0,14	0,21	0,07
5	Коефіцієнт реальної вартості майна	р.1095/р.1300	$\geq 0,5$	0,95	0,92	0,03
6	Коефіцієнт реальної вартості ОЗ у майні	р.1000/р.1300	$\geq 0,5$	0,59	0,55	0,04
7	Коефіцієнт накопичення амортизації	Р.1002/р.1001	Збільшення	0,27	0,33	0,06

Аналізуючи показники наведені в таблиці 2.3 можна зробити наступні висновки, що за показниками коефіцієнту автономності РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області може всі свої зобов'язання покрити за рахунок власних коштів. За 2021 р. відмічається тенденція до збільшення коефіцієнту

маневреності власного капіталу, що свідчить про те, що в установи збільшується можливість фінансового забезпечення діяльності, проведення розрахунків з кредиторами. За показниками коефіцієнту забезпеченості оборотних коштів структура балансу є незадовільною, а підприємство – неплатоспроможним. Показник коефіцієнту забезпеченістю запасами є нижчим за нормативне значення, що означає, що бюджетна установа не забезпечена запасами для ведення своєї діяльності. Реальна вартість основних фондів залишається практично незмінною, є тенденція в зменшенні вартості, що пов'язано з вибуттям основних засобів, які повністю фізично та морально зношені. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна установи, та свідчить про те, що основні засоби РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, станом на 2021 рік займають 55% загальної вартості майна.

Ліквідність бюджетної організації – це можливість реалізовувати активи та отримати грошові для оплати заборгованості. Характеризується відношенням високоліквідних активів (грошові кошти, дебіторська заборгованість) до короткострокових заборгованостей.

Для розуміння ліквідності балансу установи необхідно порівняти розрахунки за рівнем ліквідності оборотних активів і видом зобов'язань за строковістю сплати. Проведений аналіз ліквідності бюджетної установи ілюструє таблиця 2.4.

Баланс вважається ліквідним, якщо дотримуються співвідношення між активами та пасивами:

$$A1 \geq П1;$$

$$A2 \geq П2; \quad (2.1)$$

$$A3 \geq П3;$$

$$A4 \leq П4.$$

Таблиця 2.4 - Аналіз ліквідності

Група (актив)	Вид оборотних активів за рівнем ліквідності	3 квартал 2020, в тис.грн.	3 квартал 2021, в тис.грн.	Група (пасив)	Вид зобов'язань за строковістю сплати	3 квартал 2020, в тис.грн.	3 квартал 2021, в тис.грн.
A1	Високоліквідні активи	1,3	2,0	П1	Найбільш термінові борги	-	-
A2	Швидколіквідні активи	0,04	0,51	П2	Відносно термінові борги	-	-
A3	Активи із середнім рівнем ліквідності	9,7	10,1	П3	Середньотермінові борги	-	-
A4	Неліквідні активи	15,89	16,91	П4	Довготермінові борги і безстрокові пасиви	26,9	29,52
	Разом	26,9	29,52		Разом	26,9	29,52

В 3 кварталі 2020 р.:

$$A1 = 1,3 \text{ тис. грн.} \geq П1 = 0 \text{ тис. грн.}$$

$$A2 = 0,04 \text{ тис. грн.} \geq П2 = 0 \text{ тис. грн.} \quad (2.2)$$

$$A3 = 9,7 \text{ тис. грн.} \geq П3 = 0 \text{ тис. грн.}$$

$$A4 = 15,89 \text{ тис. грн.} \leq П4 = 26,9 \text{ тис. грн.}$$

В 3 кварталі 2021 р.:

$$A1 = 2,0 \text{ тис. грн.} \geq П1 = 0 \text{ тис. грн.}$$

$$A2 = 0,51 \text{ тис. грн.} \geq П2 = 0 \text{ тис. грн.} \quad (2.3)$$

$$A3 = 10,1 \text{ тис. грн.} \geq П3 = 0 \text{ тис. грн.}$$

$$A4 = 16,91 \text{ тис. грн.} \leq П4 = 29,52 \text{ тис. грн.}$$

Аналізуючи показники наведені в таблиці 2.4 можна зробити наступний висновок, що протягом 2020-2021 років ліквідність балансу РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області є абсолютною. Абсолютна ліквідність балансу вказує на забезпеченість установою основними засобами, грошовими коштами, дебіторською заборгованістю, що забезпечує можливість швидко реалізувати активи та покрити заборгованості.

2.2 Організація обліку основних засобів в бюджетній установі

Облік основних засобів та розкриття в фінансовій звітності інформації про них в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться згідно НП(С)БОДС 121. Згідно НП(С)БОДС 121, основними засобами вважаються матеріальні активи, які є на балансі бюджетної установи, використовуються для виконання робіт чи надання послуг безпосередньо суб'єктом державного сектору або здаються в оренду, термін корисного використання яких більше одного року. РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області класифікує об'єкти основних засобів за групами згідно п.3 розділу II даного НП(С)БОДС 121 [8]. Об'єкти основних засобів оцінюються за первісною вартістю та можуть бути отримані з різних джерел – придбані самостійно, безоплатно отримані від фізичних чи юридичних осіб, безоплатно отримані від інших суб'єктів державного сектору.

В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області вартість основних засобів розподіляється систематично протягом строку корисного використання основних засобів та нарахування амортизації відбувається на річну дату балансу. Амортизація основних засобів нараховується прямолінійним методом, тоді як амортизація інших необоротних активів нараховується в місяці їх придбання/отримання в розмірі 50% первісної вартості, решта 50% - в місяці вибуття з обліку.

Строки корисного використання груп основних засобів визначені в обліковій політиці установи, з урахуванням Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 23 січня 2015 року «Про затвердження

Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» (зі змінами).

Всі первинні документи, які фіксують рух основних засобів, засвідчуються підписами членів постійно діючої комісії з інвентаризації, оприбуткування, введення в експлуатацію та вибуття основних засобів, яка призначається наказом керівника установи.

Типові форми первинних документів, в яких зазначаються операції з основними засобами, затверджені Наказом Міністерства фінансів України №818 від 19.09.2016 року, представлені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 - Первинні документи з обліку основних засобів

Назва господарської операції	Первинний документ
Придбання	Видаткова накладна, акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1)
Безоплатне одержання	Видаткова накладна, акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1)
Введення в експлуатацію	Акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1)
Внутрішнє переміщення між матеріально-відповідальними особами	Акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1)
Нарахування амортизації	Відомість нарахування зносу
Безоплатна передача фізичній чи юридичній особі	Акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1)
Списання, ліквідація	Акт на списання (форма № ОЗ-3)

Витрати на транспортування, монтаж, установку, налагодження основних засобів тощо, що включається до вартості основних засобів (придбаних чи безоплатно отриманих) відповідно до НП(С)БОДС 121 «Основні засоби», накопичених на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», після зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів (введення в експлуатацію) розподіляються пропорційно їх вартості.

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, кількісно облік основних засобів ведеться за номенклатурою на рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Рахунок обліку визначається під час оприбуткування об'єкта, в залежності від вартісного показника та класифікації видатків, які були здійсненні під час придбання.

Акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1) фіксує факт надходження основних засобів, введення їх в експлуатацію, складається окремо на кожен об'єкт основних засобів. В Акті зазначається адреса розміщення об'єкта передачі, його технічні характеристики, дата виготовлення/вводу в експлуатацію, первісна вартість, сума зносу, залишкова вартість, вказано назви установи, що отримує та установи, що передає основний засіб. Разом з Актом додається довідка про суми зносу основного засобу, в якій відображаються суми амортизації за поточний та попередні роки (додаток Д).

При внутрішньому переміщенні основних засобів формується накладна на внутрішнє переміщення, в цьому випадку акт складається в двох примірниках для кожної сторони.

При вибутті чи ліквідації основних засобів складається Акт на списання (форма № ОЗ-3), при вибутті транспортних засобів складається Акт на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4). Акт списання складається в двох примірниках, підписуються постійно діючою комісією, призначеною керівником РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, один примірник знаходиться в бухгалтерії, другий примірник зберігається в матеріально-відповідальній особи. В Акті списання основних засобів зазначається назва об'єкта, інвентарний

(номенклатурний) номер, дата введення в експлуатацію, первісна вартість, сума зносу та ліквідаційна вартість основного засобу, технічний стан та причина списання. Якщо під час ліквідації об'єкта були понесені витрати, тоді витрати та цінності отримані від вибуття активу відображаються в акті списання окремим розрахунком результатів списання (Додаток Ж).

Для того, щоб підтримувати об'єкти основних засобів в справному технічному стані, їх періодично необхідно ремонтувати, документально дана операція відображається в Акті приймання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма ОЗ-2). Акт підписується стороною, яка приймає на ремонт, модернізацію чи реконструкцію та стороною, яка є утримувачем даного основного засобу. Інформація про зміни в технічному стані, яка міститься в акті, переноситься до інвентарної картки об'єкта та до технічного паспорту.

Акт введення в експлуатацію основних засобів фіксує операції руху основних засобів з рахунку 13 «Капітальні інвестиції в основні засоби» на рахунок обліку 10 «Основні засоби» чи 11 «Інші необоротні матеріальні активи». В акті зазначається інвентарний (номенклатурний) номер, кількість, первісна вартість, сума нарахованого зносу (для необоротних матеріальних активів), надається коротка характеристика об'єкта, вказується відповідність або невідповідність технічним умовам, необхідність доробки, перелік додаткової документації. Акт введення в експлуатацію підписується членами комісії та прописуються відмітки в регістрах бухгалтерського обліку. При введенні в експлуатацію основних засобів знос не нараховується в місяці введення, нарахування зносу починається з місяця наступного після місяця введення в експлуатацію (додаток Г).

Окрім бухгалтерського обліку наявність та рух основних засобів в РСЦ МВС в Хмельницькій області відображається в бюджетній звітності, а саме в формі №1-дс «Баланс», формі №2-дс «Звіт про фінансові результати», формі №5-дс «Примітки до річної фінансової звітності». В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області використовують для подання інформації про основні засоби форми

звітності, які затверджені Методологічною радою МВС. До таких форм відносяться:

- Довідка про проведені операції з внутрішнього переміщення матеріальних цінностей (необоротні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротних активах) - в звіті відображається інформація про вибуття/отримання основних засобів та необоротних матеріальних активів, які отримані/передані в межах головного розпорядника, деталізується інформація про знос по кореспондуючим рахункам (додаток І);
- Довідка щодо руху по субрахунку 13 «Капітальні інвестиції» - наводиться деталізована інформація щодо руху основних засобів від моменту їх надходження та вибуття, в зв'язку з введенням в експлуатацію капітальних інвестицій в основні засоби та необоротні матеріальні активи, розкриваються дані про види доходів та за рахунок яких видатків були придбані капітальні інвестиції в основні засоби (додаток К);
- Довідка щодо руху по субрахунку 5411 «Цільове фінансування розпорядників бюджетних коштів» - розкривається інформація про рух основних засобів по субрахунку 5411, в довідці деталізована інформація за видами видатків та видами доходів (додаток Л).

Провівши дослідження первинної документації, яка фіксує операції з руху та наявності основних засобів, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться по об'єктам, кожному основному засобу привласнюється інвентарний номер, господарські операції фіксується в регістрах бухгалтерського обліку та рух основних засобів документально оформлюється згідно типових форм первинних документів.

В бухгалтерському обліку розрізняють два види ведення господарської діяльності - синтетичний облік та аналітичний облік.

Аналітичний облік в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться наступним чином - кожному об'єкту основних засобів привласнюється інвентарний номер, який складається з 9 цифр та є унікальним, а для групи

основних засобів – інвентарний номер з врахуванням порядкового номеру в групі. Наявність та рух основних засобів відображається в інвентарній картотечі, яка структурно поділена за класами, і в якій відображаються всі можливі операції з об'єктами основних засобів (дооцінка, нарахування зносу, переоцінка, консервація, вибуття, переміщення тощо). В інвентарній картці зазначається рік випуску об'єкта основного засобу, паспорт об'єкта, його первісна, залишкова та ліквідаційна вартість, сума нарахованого зносу, якщо об'єкт був в використанні та був отриманий від фізичної чи юридичної особи, тоді в інвентарній картотечі зазначається його первісний знос. Вигляд інвентарної картотеки в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ілюструє рисунок 2.1.

Рисунок 2.1 - Інвентарна картотека в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області

Якщо в складі основного засобу є окремі елементи чи складові, тоді інформація про них відображається в картці головного об'єкта. Аналітичний облік основних засобів ведеться окремо за кожною матеріально-відповідальною особою та відображається в оборотній відомості за товарно-матеріальними цінностями. Інвентарний номер зберігається за основним засобом весь період його використання в установі, після вибуття основного засобу цей номер не закріплюється за новими надходженнями основних засобів.

Синтетичний облік в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться згідно облікових груп та затвердженому Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі – рахунок 10 «Основні засоби» та рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На рахунку 10 «Основні засоби» в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області відображаються об'єкти згідно наступних субрахунків:

1013 – будівлі, споруди та передавальні пристрої;

1014 – машини та обладнання;

1015 – транспортні засоби;

1016 – інструменти, прилади, інвентар;

1017 – тварини та багаторічні насадження.

На рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться облік по субрахункам:

1113 – малоцінні необоротні матеріальні активи;

1114 – білизна, постільні речі, одяг та взуття.

Сальдо зазначених субрахунків в балансі відображається загальною сумою за статтею «Основні засоби».

За дебетом активного рахунку відображається надходження основних засобів (придбання, безоплатно отримання) на баланс установи за первісною вартістю об'єкта, за кредитом рахунку відображається вибуття активу (списання, безоплатна передача або невідповідності визнання активом).

Відображення надходження основних засобів в бухгалтерському обліку в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області розглянемо на прикладі придбання за кошти загального фонду Мотокоси Oleo-MacBC 430T (бензокоси) (Додаток Е). Згідно прибуткового документа первісна вартість об'єкта становить 17 984 грн. без ПДВ, відповідно до розпорядчого документа про облікову політику, в якому визначені вартісні критерії основних засобів та малоцінних необоротних активів, даний актив прирівнюється до малоцінного необоротного активу (первісна вартість менша 20 000 грн.) та буде обліковуватися на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Бюджетні установи - неплатники ПДВ, в разі

придбання основного засобу з ПДВ, включають цю суму до первісної вартості об'єкта основного засобу. Обов'язковою вимогою при введенні в експлуатація малоцінного необоротного активу є нарахування амортизації в розмірі 50% первісної вартості. Господарські операції, які відображають придбання необоротного малоцінного активу за рахунок загального фонду наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 - Придбання необоротного малоцінного активу за рахунок загального фонду

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Отримано фінансування на придбання мотокоси	2313	7011	17984,00
Придбано мотокосу	1312	6211	17984,00
Перераховано постачальнику кошти за мотокосу	6211	2313	17984,00
Вилучено з доходів кошти використані для придбання мотокоси	7011	5411	17984,00
Введено мотокосу в експлуатацію	1113	1312	17984,00
Відображено зміни в капіталі	5411	5111	17984,00
Нараховано амортизацію при введенні мотокоси в експлуатацію (50 % первісної вартості)	8014	1412	8 947,00
Віднесено на фінансовий результат звітнього періоду нараховану амортизацію	5511	8014	8 947,00

Для відображення витрат, які несе бюджетна установа під час придбання основних засобів використовується активний рахунок 13 «Капітальні інвестиції»,

за дебетом рахунку зазначаються витрати на придбання чи створення об'єкта основного засобу, за кредитом – сума списання об'єкта основного засобу після введення його в експлуатацію. Для основних засобів використовується субрахунок 1311 «Капітальні інвестиції в основні засоби» та для групи основних засобів використовують субрахунок 1312 «Капітальні інвестиції в інші необоротні матеріальні активи».

Крім самостійного придбання основних засобів, РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області може безоплатно отримувати основні засоби в межах головного розпорядника. Згідно накладної на внутрішнє переміщення та довідки про знос ГСЦ МВС безоплатно передав РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області основний засіб, який був в експлуатації та має суму нарахованого зносу за період експлуатації (додаток Д). В таблиці 2.7 наведені господарські операції оприбуткування безоплатно отриманих основних засобів в межах головного розпорядника бюджетних коштів.

Таблиця 2.7 - Надходження безоплатно отриманих основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	1016	6611	18000,00
Відображено зміни в капіталі	6611	5111	18000,00
Відображення нарахованої суми зносу на основні засоби	5511	1411	1350,00

Наступною операцією, яка може відбуватися з основними засобами в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області є вибуття з обліку основних засобів через їх фізичний та моральний знос, документальним підтвердженням вибуття виступає Акт списання (часткової ліквідації) основних засобів (додаток Ж). При умові, якщо основний засіб повністю морально та фізично зношений (вартість ремонту

більша, ніж майбутні економічні вигоди) доцільно провести списання такого основного засобу або безоплатно передати на баланс іншій установі. Під час експлуатації основних засобів настає момент, коли залишкова вартість дорівнює нулю (об'єкт має 100% амортизацію), але бюджетна установа очікує отримати від нього економічні вигоди (основний засіб придатний до використання), тоді об'єкт залишають на балансі та продовжують його експлуатацію. У разі прийняття рішення про вибуття основного засобу відбувається його ліквідація з подальшим вилученням об'єкта з бухгалтерського обліку та проведенням відповідних записів в регістрах. Бюджетні установи при списанні основних засобів керуються вимогами Порядку списання об'єктів державної власності, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України №1314 від 08.11.2007 року.

В таблиці 2.8 наведені господарські операції з списання основних засобів (часткової ліквідації).

Таблиця 2.8 - Списання основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Списання суми зносу на основні засоби	1411	1014	1 188,00
Списання залишкової вартості	8411	1014	1,00
Списання основних засобів, які були придбані чи безоплатно отримані за операціями з внутрішнього переміщення в межах одного органу управління майном	5111	5512	1 189,00

Аналітичний та синтетичний облік основних засобів взаємопов'язаний, на аналітичних рахунках відображаються всі операції, які були здійсненні по синтетичним рахункам, але більш деталізовано. В підсумку суми оборотів за

дебетом і за кредитом рахунків дорівнюють одним і тим показникам. В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області для аналітичного та синтетичного обліку використовується метод подвійного запису операцій. Рахунки, які беруть участь в подвійному записі називаються кореспондуючими, а взаємозв'язок – кореспонденцію рахунків. Аналітичний облік руху основних засобів відображається в Меморіальному ордері №9 «Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення основних засобів», після чого дані з відомості переносяться в книгу «Журнал-головна».

Таким чином, для детальнішого відображення інформації про наявність та рух основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться аналітичний облік основних засобів, тоді як використання синтетичного обліку необхідно для отримання узагальнюючої інформації.

Важливим елементом обліку необоротних активів у бюджетних установах виступає нарахування зносу основних засобів та проведення їх ремонту. В своїй праці Джога Р.Т. вказує, що в процесі споживання основні засоби бюджетних установ поступово втрачають свою вартість, що спричинюється не тільки їх використанням, а й впливом зовнішнього середовища, а також морального зносу [29, ст.158].

Дослідивши наукові праці, приходимо до висновку, що багато вчених вважає амортизацію процесом поступового зменшення корисності активу, тоді як визначення самої суті процесу різне. Зокрема О.П. Скирпан називає її «...систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [43, ст. 88].

На нашу думку, багато хто ототожнює поняття «амортизація» та «знос основних засобів», але в Україні в бухгалтерському обліку згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» «амортизація» та «знос основних засобів» мають різне значення, які наведені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 - Розкриття понять «амортизація» та «знос основних засобів»

Поняття	Значення
Амортизація	систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [8]
Знос основних засобів	сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [8]

В процесі постійної експлуатації вартість основних засобів пропорційно зменшується на суму зношування засобів праці, що дозволяє поступово віднести вартість основного засобу на витрати. Не менш важливою функцією нарахування зносу виступає відображення поступового морального та фізичного зношування основних засобів.

Нарахування амортизації відбувається протягом всього часу експлуатації основних засобів, поки залишкова вартість не буде дорівнювати нулю або сумі встановленої ліквідаційної вартості, якщо відбувалося її встановлення.

Знос нараховується на всі основні засоби та малоцінні необоротні активи, які введені в експлуатацію. Є певний перелік основних засобів, на які знос не нараховується, оскільки вони не піддаються фізичному чи моральному зношуванню:

- Земельні ділянки (обліковуються на субрахунку 1011);
- Музейні фонди (обліковуються на субрахунку 1111);
- Піддослідні тварини (обліковуються на субрахунку 1017);
- Багаторічні насадження, що не досягли експлуатаційного віку (обліковуються на субрахунку 1017);
- Природні ресурси (обліковуються на субрахунку 1117);
- Незавершені капітальні інвестиції (обліковуються на субрахунку 13);
- Об'єкти, які знаходяться на реконструкції, ремонті, амортизації.

Об'єктом амортизації виступає вартість основного засобу, яка амортизується.

Рахунок 14 «Знос (амортизація) необоротних активів» застосовується для обліку та відображення інформації сум нарахованої амортизації за весь період використання засобів праці, за дебетом рахунку відображається зменшення суми нарахованого зносу, в зв'язку з вибуттям активу, при уцінці активів, за кредитом рахунку відображаються суми нарахованого зносу під час введення в експлуатацію основного засобу, коригування суми зносу при дооцінці активів.

В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області нарахування амортизації на об'єкти основних засобів відбувається на дату річного балансу, пропорційно розподіляється на увесь строк корисного використання та призупиняється у випадках перебування активу в ремонті, добудові, модернізації. В наказі про облікову політику РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області зазначено методи нарахування амортизації для об'єктів основних засобів та строки корисного використання основних засобів:

– Прямолінійний метод використовується для нарахування амортизації на активи, які віднесені до класу основні засоби. Особливістю даного методу є його простота використання, амортизація починає нараховуватися з місяця наступного після введення в експлуатацію основного засобу, рівномірно розподіляється впродовж усього строку корисного використання, останній знос нараховується в місяці вибуття;

– Метод 50/50 використовується для малоцінних необоротних матеріальних активів. За даним методом знос в сумі 50% первісної вартості нараховується при введенні в експлуатацію активу, решта 50% первісної вартості нараховується при вибутті активу.

У бюджетній звітності РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області сума нарахованого зносу за весь період експлуатації основних засобів відображається в рядку 1002 «Знос» форми №1-дс «Баланс». Для того щоб вирахувати суму залишкової вартості основних засобів з рядку 1000 «Основні засоби», необхідно суму зносу відняти від суми первісної вартості, яка відображається в рядку 1001

форми №1-дс «Баланс». В рядку 1002 «Знос» відображається загальна сума субрахунків бухгалтерського обліку 1411 «Знос основних засобів» та 1412 «Знос малоцінних необоротних матеріальних активів».

Вся актуальна інформація про суми нарахованої амортизації в відображається в відомості нарахування зносу - типовій формі ОЗ-12 (бюджет), нарахування амортизації основних засобів ведеться у типовій формі «Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів)» [36].

В бухгалтерському обліку вартість господарських операцій відображають методом подвійного запису. Кореспонденція рахунків для нарахування зносу в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області наведена в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 - Кореспонденція рахунків нарахування зносу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Нараховуємо амортизацію (знос) на основні засоби	1411	10
Нараховуємо амортизацію (знос) на малоцінні необоротні матеріальні активи (50% первісної вартості)	1412	11

Основні засоби, як і все, що створено людством, не довготривалі в використанні, з часом механізми, деталі приходять в стан непридатний для подальшого використання, і для того, щоб відновити їх робочий стан проводять ремонт необоротних активів.

Ремонтні роботи можна класифікувати за характером проведення на поточні та капітальні ремонтні роботи. Їх відмінностями між собою є тривалість та складність проведення, періодичність та обсяги виконання. Поточні ремонт, характеризується тим, що може проводитися декілька разів на рік, тоді як капітальний ремонт проводиться один раз на рік, а подекуди ще рідше. Під час поточного ремонту основні засоби повністю не розбираються, тоді як під час

проведення капітального ремонту, основні засоби розбираються, проводиться заміна деталей та вузлів. За способом проведення ремонтів розрізняють наступні види:

- проведення ремонту власними силами господарюючого суб'єкта;
- залучення підрядних сил на підставі укладених угод чи договорів.

Для кожного об'єкту основного засобу, який будуть ремонтувати складають відомість дефектів, в якій зазначають деталі, які необхідно замінити, норму годин необхідну для проведення ремонту, кошторисну вартість ремонту, строки проведення ремонтних робіт. Для підрядної організації відомість дефекту складають в присутності представника замовника. Приймання виконаних робіт підрядною установою відбувається шляхом складання Акту приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів типової форми № 03—2 (бюджет), в двох примірниках, один для замовника, один для підрядника. Після виконання ремонту в інвентарній картці основного засобу робиться запис про виконані роботи і даний акт також виступає підставою для списання витрат на ремонт основних засобів.

При проведенні ремонту основних засобів слід пам'ятати, що витрати, які несуть бюджетні установи не збільшують балансову вартість об'єкта основного засоби, тільки якщо не відбувається реконструкція чи модернізація необоротних активів. Витрати на поточний чи капітальний ремонт відносяться на видатки за певними кодами економічної класифікації видатків [11].

Реконструкція та модернізація основних засобів виконується з залученням підрядників, документально оформлюється як і проведення капітального ремонту основних засобів, але слід пам'ятати, що проведені роботи з реконструкції та модернізації вносять зміни до технічних характеристик об'єктів основних засобів, що веде до збільшення вартості активу. Такі витрати зараховують на збільшення первісної вартості основних засобів. В інвентарну картку основного засобу вносять запис про проведені роботи з дообладнання чи реконструкції, у випадку суттєвих змін в характеристиці об'єкта приймається

рішення про створення нової інвентарної картки, з попередню картки дані вилучаються та зберігаються в архіві.

В бухгалтерському обліку реконструкція, добудова чи дообладнання основного засобу в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області наведені в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 - Відображення в обліку дообладнання основного засобу

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Придбання капітальних інвестицій в основні засоби	1311	6211
Введення в експлуатацію основних засобів	1015	1311
Збільшення внесеного капіталу за рахунок цільового фінансування	5411	5111

Дослідивши питання амортизації та ремонту, модернізації та дообладнання основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, приходимо до висновку, що для підвищення ефективності використання та збільшення строків експлуатації основних засобів бюджетна установа проводить поточний та капітальний ремонт основних засобів, знос нараховується прямолінійним методом для основних засобів та методом 50/50 для малоцінних необоротних активів.

2.3 Організація проведення аудиту основних засобів бюджетній установі

Радіонова Н.Й. переконана, що аудит основних засобів відіграє важливу роль у загальному аудиті підприємства, а тому перед початком проведення аудиту основних засобів необхідно сформулювати мету перевірки [40, с. 101].

В умовах переходу економіки України до ринкових відносин, аудит як процес перевірки ефективності фінансово-господарської діяльності установ, достовірності та повноти інформації в поданій фінансовій звітності та відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку відповідно чинного законодавства, набирає все більшої необхідності. Головна мета аудиту – забезпечити контроль за вірогідністю інформації, відбиваної в бухгалтерській і податковій звітності. Дані про використання майна, коштів, проведення комерційних операцій та інвестицій у юридичних суб'єктів можуть бути об'єктивно підтвержені незалежним аудитом [24].

Аудит основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області може бути як в складі аудиту всієї установи, так і самостійною часткою аудиту. В ході перевірки бюджетних установ аудитор керується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [3] та іншими нормативно-правовими документами, що регламентують проведення аудиту в державному секторі.

Головними завдання аудиту основних засобів є:

1. перевірка правильності відображення всіх господарських операцій з власними об'єктами основних засобів (отримання, переміщення, вибуття), орендованими та зданими в оренду основними засобами на позабалансових рахунках;
2. перевірка правильності нарахування амортизації та віднесення її на витрати в обліку;
3. перевірка відображення в обліку господарських операцій з проведеного ремонту та модернізації основних засобів;
4. перевірка збереженості в бюджетній установі основних засобів;
5. перевірка законності та правильності відображення руху основних засобів в фінансовій звітності;

Визначивши мету проведення аудиту можна сформулювати об'єкти аудиту основних засобів, які схематично зображені на рисунку 2.2.



Рисунок 2.2 - Об'єкти аудиту основних засобів

Джерелами інформації для проведення аудиту основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області виступають:

- наказ про облікову політику;
- кошторис;
- первинні документи, що підтверджують факт господарської операції (надходження, внутрішнє переміщення, вибуття основних засобів);
- акти попередніх перевірок;
- фінансова та бюджетна звітність;
- меморіальні ордери.

Отже, починаючи перевірку основних засобів РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, вивчаємо наказ про облікову політику в частині методів оцінки основних засобів, в якому зазначено, що вартісна межа віднесення об'єктів до основних засобів варіюється - вартість до 20 000 грн. - малоцінні необоротні матеріальні активи, вартість від 20 000 грн. і вище - основні засоби,

термін корисного використання основних засобів більше одного року. Одиницею обліку основних засобів в бюджетній установі є об'єкт сановних засобів. Основні засоби оприбутковуються на баланс РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за первісною вартістю. Об'єкт основних засобів, залишкова вартість якого суттєво відрізняється від його справедливої вартості, може переоцінюватися на річну дату балансу. Порогом суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів приймається величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості. Для об'єктів, які придбані в минулих періодах, залишкова вартість яких дорівнює нулю, але ними продовжують користуватися в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області встановлюється ліквідаційна вартість. Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється прямолінійним методом, при якому річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується на строк корисного використання об'єкта. Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується в першому місяці використання і розмірі 50% його первісної вартості та решта 50% первісної вартості - у місяці їх списання з балансу. Амортизація нараховується протягом усього строку корисного використання об'єкту основного засобу і призупиняється на період його модернізації, дообладнання чи консервації. Амортизація нараховується на річну дату балансу або у випадку безоплатної передачі об'єкта основного засобу. Витрати на транспортування, монтаж, налагодження основних засобів, що включається до їх вартості, накопичених на рахунку 13 «Капітальні інвестиції», після зарахування об'єктів капітальних інвестицій до складу основних засобів розподіляються пропорційно їх вартості.

В кошторисі РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області передбачені видатки на придбання основних засобів за КЕКВ 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» за загальним та спеціальним фондом.

Основними джерелами надходження основних засобів є придбання за кошти спеціального чи загального фонду або безоплатне отримання. При перевірці надходження основних засобів перевіряємо правильність заповнення

первинних документів, що підтверджують факт господарських операцій, звіряємо меморіальні ордери на правильність та повноту відображення руху основних засобів, досліджуємо відображення фактичних витрат, які були понесені по придбанню, встановленню, транспортуванню основних засобів. Перевірці підлягають дані аналітичного обліку, а саме наявність інвентарних номерів на кожен об'єкт основних засобів, перевіряється наявність та стан інвентарних карток, відповідність даних занесених в інвентарну картку з даними аналітичного обліку. Загальний підсумок залишків основних засобів необхідно зіставити з залишками по рахунку 10 «Основні засоби», також зіставляється залишок по рахунку в головній книзі з залишками в балансі. Інформація про наявність та рух основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області повністю перенесена до книги «Журнал-головна» та зазначена в меморіальних ордерах.

Особливе місце при перевірці операцій по обліку основних засобів повинно приділятися правильності та своєчасності амортизаційних нарахувань і нарахуванню зносу основних засобів. При цьому аудитор перевіряє такі факти: чи дотримувався порядок застосування норм амортизаційних відрахувань; правильність і повноту нарахування амортизаційних відрахувань, які включаються в орендну плату у орендатора [38, с.13].

Вибірковим дослідженням нарахування зносу встановлено, що об'єкти основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області правомірно та згідно наказу про облікову політику віднесені до груп класифікації, встановлені річні норми зносу, відображено первісну вартість об'єкта та суми нарахованого зносу – на початок року, протягом звітного року та на кінець року.

З метою забезпечення контролю за збереженням матеріальних цінностей та достовірності даних бухгалтерського обліку майна РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області щороку проводиться інвентаризація матеріальних цінностей, нематеріальних активів, коштів та розрахунків із дотриманням вимог наказу Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014. Під час інвентаризації складаються інвентаризаційні описи та протокол

інвентаризаційної комісії, в якому зазначають залишки по рахункам, по товарно-матеріальним цінностям, наявність сум дебіторської чи кредиторської заборгованості. Обов'язковим при проведенні інвентаризації є перевірка фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, в разі надлишків – приймається рішення про оприбуткування на баланс основних засобів, в разі нестач – знаходять винних осіб та визначають суми відшкодування [10].

Отримавши та вивчивши інформація про фактичну наявність основних засобів переходимо до документальної перевірки:

- перевіряємо правильність віднесення активів РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області до складу основних засобів;
- перевіряємо правильність оприбуткування основних засобів - визначаємо шляхи їх надходження (придбання за власні кошти чи безоплатне отримання); визначаємо наявність в бюджетній установі комісії, яка приймає рішення про рух основних засобів; перевіряємо законність та правомірність оформлення договорів купівлі-продажу; перевіряємо призначення матеріально-відповідальних осіб.

При дослідженні питання організації роботи щодо збереження основних засобів та інших матеріальних цінностей встановлено, що всі необоротні активи та запаси, які знаходяться на відповідних рахунках бухгалтерського обліку РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, закріплені за посадовими особами, з якими укладено договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Вибірковою перевіркою правомірності та доцільності використання коштів на проведення ремонту транспортних засобів, їх технічне обслуговування, придбання та списання шин, запчастин та комплектуючих упродовж 2020-2021 встановлено, що за даний період ремонти автомобіля проводились сторонніми організаціями. Запасні частини та паливо – мастильні матеріали списувались з обліку на основі актів встановлення, відомостей видачі запасних частин, подорожніх листів та актів списання. Списання матеріальних цінностей проводилось відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 1314 від 08.11.2007 «Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності»

[13]. В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області створена постійно діюча комісія для визначення непридатності матеріальних цінностей, якими складені відповідні акти.

Перевіркою правомірності та правильності обліку списання комп'ютерної техніки порушень не встановлено. Кількісний склад персональних комп'ютерів, моніторів та принтерів не в повній мірі відображає забезпеченість РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області комп'ютерною технікою, оскільки значна її кількість є морально та фізично застарілою. Зокрема, із наявних персональних комп'ютерів значна кількість є морально і фізично застарілою і недостатньо потужними для використання в роботі. Наприклад, багато комп'ютерів мають малопотужні процесора та недостатній об'єм оперативної пам'яті для забезпечення ведення документації (для установки, як мінімум Windows XP та антивірусної програми тощо). Водночас, загальна кількість комп'ютерів перевищує чисельність працівників РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, оскільки техніка використовується при наданні адміністративних послуг громадянам.

Для здійснення закупівель та забезпечення сучасною оргтехнікою РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області активно використовується система електронних закупівель «PROZZORO».

РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області передав в оренду частини нежитлових приміщень площею 41,32 кв.м. Договори оренди заключені з Фондом Держмайна, в яких зазначені суми орендних платежів, терміни дій договорів, права та обов'язки орендарів та орендодавця. З орендарями заключені договори про відшкодування витрат балансоутримувача на утримання орендованого нерухомого майна та надання комунальних послуг орендарю. Розрахунки до договорів про відшкодування складені вірно, враховуючи показники лічильників та в залежності від кількості працівників орендаря.

РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області орендує основні засоби (нежитлові приміщення адмінбудівель) для розміщення сервісних центрів МВС в м. Дунаївці, м. Кам'янець-Подільський, м. Старокостянтинів. Щомісячно

здійснюється відрахування орендних платежів орендодавцям на підставі укладених договорів та відшкодовуються витрати за комунальні послуги, які поніс орендодавець. Орендовані основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»

Ремонтно-будівельні роботи приміщень здійснюються лише при отриманні дозволів з Головного сервісного центру МВС, а підставами для їх проведення слугують дефектні акти (акти обстеження).

Для перевірки достовірності інформації, окрім даних бухгалтерського обліку, аудитору необхідно перевірити дані, подані в фінансовій звітності:

- форма №1-дс «Баланс» (рядок 1000, 1001, 1002);
- форма №5-дс «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ І).

За результатами перевірки форми №1-дс «Баланс» станом на 01 жовтня 2020 року (додаток Б) та станом на 01 жовтня 2021 року (додаток В) приходимо до висновку, що дані подані в рядках 1000, 1001, 1002 відповідають даним бухгалтерського обліку на визначені дати. Знос нараховувався на річну дату балансу (2020 рік) за відповідними групами без допущення помилок.

Під час аудиторської перевірки аудитор користується робочими таблицями та по завершенню перевірки складає аудиторський висновок та надає рекомендації.

В ході проведення аудиту основних засобів зібрано аудиторські докази, які відображають дійсний стан організації роботи РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області щодо наявності, руху та збереженню основних засобів. Опрацьовано первинні документи щодо надходження, вибуття, внутрішнього переміщення основних засобів, договори оренди нефінансових активів, договори про технічне обслуговування транспортних засобів, рахунки та акти виконаних робіт, співставлено записи в відповідних меморіальних ордерах з записами в книзі «Журнал-головна», здійснено заходи контролю фінансової звітності та перевірено відповідність інформації поданої в фінансовій звітності з інформацією бухгалтерського обліку. Зібравши всі аудиторські докази, можна зробити умовно-позитивний висновок щодо надходження, переміщення та

вибуття основних засобів в бюджетній установі.

Отже, аудит основних засобів виступає невід'ємною частиною загального аудиту бюджетної установи, адже саме основні засоби займають левову частку серед всіх активів установ, з їх допомогою можна оцінити фінансовий стан суб'єкта державного сектору, і відповідальність за наявність, доцільне використання та збереження основних засобів потребує всебічного контролю та перевірки.

2.4 Аналіз стану та ефективності використання основних засобів бюджетних установ

Фінансовий стан бюджетної установи цілком та повністю залежить від наявних основних засобів та ступеню їх відновлення. На нашу думку, бухгалтерський облік забезпечує збереження основних засобів, саме тому одним з головних його завдань виступає контроль за ефективністю використання та збереженістю нематеріальних активів, а також дотримання режиму економії бюджетних коштів.

Аналіз стану та ефективності використання основних засобів дають змогу об'єктивно оцінити фінансовий стан бюджетної установи та отримати інформацію про результати господарської діяльності. Економічний аналіз ефективності використання основних засобів проводиться з метою визначення ступеню забезпеченості основними засобами та задля пошуку ефективних шляхів підвищення їх віддачі.

Починаючи проведення аналізу основних засобів необхідно визначити завдання аналізу.

До завдань аналізу відносять:

- оцінити забезпеченість РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області основними засобами;
- визначити технічний стан активів;

- визначити ефективність використання основних засобів.

Для проведення економічного аналізу використовують наступні джерела інформації - форми фінансової звітності та дані аналітичного обліку. Даними для дослідження виступили форма №1-дс «Баланс» за дев'ять місяців 2020 року (додаток Б) та форма №1-дс «Баланс» за дев'ять місяців 2021 року (додаток В).

Дослідивши дані фінансової звітності РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області проведемо аналіз стану основних засобів бюджетної установи. Результати аналізу стану основних засобів наведені в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 - Аналіз стану основних засобів РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за 2020 - 2021 рр., в тис.грн.

Види основних засобів	Наявність станом на 3 квартал 2020 року	Надійшло у звітному періоді	Вибуло в звітному періоді	Наявність станом на 3 квартал 2021 року	Відхилення (+/-)
Разом основних засобів	21 622,1	2 905,57	157,37	24 370,3	+2 748,2
У тому числі: будинки, споруди та передавальні пристрої	5 468,4	2 054,3	-	7 522,7	+2 054,3
машини та обладнання	6 226,6	552,2	42,6	6 736,2	+509,6
транспортні засоби	1 893,2	-	-	1 893,2	-
інструменти, прилади і інвентар	106,3	18,0	-	124,3	+18,0
багаторічні насадження та тварини	6 144,0	-	-	6 144,0	-
малоцінні необоротні матеріальні активи	1 783,6	281,07	114,77	1 949,9	+166,3

Отже, за даними, представленими в таблиці 2.12 первісна вартість основних засобів РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області збільшилася на 2 748,2 тис.грн. (21 622,1 – 24 370,3), а саме: вартість будинків та споруд збільшилась на 2 054,3 тис.грн., первісна вартість машин та обладнання збільшилась на 509,6 тис.грн. за рахунок придбання та безоплатного отримання техніки, також збільшилась первісна вартість інструментів, приладів і інвентарю на 18 тис.грн. та на 166 тис.грн. збільшилась первісна вартість малоцінних необоротних матеріальних активів. Динаміка зростання первісної вартості основних засобів позитивно впливає на фінансовий стан установи та вказує на покращення структури нефінансових активів.

Для того, щоб проаналізувати рух основних засобів необхідно обчислити коефіцієнт оновлення та вибуття.

Коефіцієнт вибуття основних засобів вказує на ступінь вибуття основних засобів з балансу бюджетної установи. Даний коефіцієнт розраховується за формулою:

$$K_B = \Phi_B / \Phi_{\Pi} \times 100 \%, (3.2)$$

де K_B – коефіцієнт вибуття;

Φ_B – вартість основних засобів, що вибули за аналізований період;

Φ_{Π} – вартості основних засобів на початок періоду.

Таблиця 2.13 - Розрахунок коефіцієнту вибуття основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за 2020-2021 рр.

Показники	3 квартал 2020 р.- 3 квартал 2021 р.
Вартість основних засобів, що вибули за аналізований період, тис. грн.	157,37
Загальна вартість основних засобів на початок звітного періоду, тис. грн.	21 622,1
Коефіцієнт вибуття, %	0,73

Згідно розрахунку в таблиці 2.13 коефіцієнт вибуття за аналізований період становить 0,73%, що вказує на темп вибуття основних засобів з балансу РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області через їх застарілість та недоцільність використання в господарській діяльності. Результати обчислень коефіцієнтів оновлення та вибуття слід порівнювати один з одним, в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області коефіцієнт оновлення за досліджуваний період становить 11,9%, тоді як коефіцієнт вибуття основних засобів становить 0,73%, враховуючи те, що коефіцієнт оновлення вищий за коефіцієнт вибуття, приходимо до висновку, що в бюджетній установі темпи оновлення основних засобів інтенсивніші, ніж темпи вибуття основних засобів. На нашу думку, слід звернути увагу на незначний коефіцієнт вибуття основних засобів, оскільки він характеризує низький рівень оновлення основних засобів.

Коефіцієнт оновлення вказує на частку введених в експлуатацію основних засобів за досліджуваний період до загальної вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

$$K_o = \Phi_n / \Phi_p \times 100 \% , (3.1)$$

де K_o – коефіцієнт оновлення;

Φ_n – вартість основних засобів, що надійшли за аналізований період;

Φ_p – загальна вартість основних засобів на кінець року.

Таблиця 2.14 - Розрахунок коефіцієнту оновлення основних засобів РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області

Показники	3 кв. 2020 р.- 3 кв. 2021 р.
Вартість основних засобів, що надійшли за аналізований період, тис. грн.	2 905,57
Загальна вартість основних засобів на кінець звітного періоду, тис. грн.	24 370,3
Коефіцієнт оновлення, %	11,9

Згідно розрахунків, наведених в таблиці 2.14, коефіцієнт оновлення за період з 3 кварталу 2020 р. по 3 квартал 2021 р. становить 11,9%, даний коефіцієнт вказує на те, що РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області намагається оновлювати свої основні засоби, щоб виконувати надання адміністративних послуг населенню та задля ефективного забезпечення сучасною технікою персоналу.

Окрім вище зазначених показників, вагоме місце в аналізі ефективності основних засобів займає показник зносу основних засобів. Коефіцієнт зносу вказує на ступінь зношення основних засобів, які перебувають в експлуатації. Коефіцієнт зносу вираховується за формулою:

$$K_3 = 3/\Phi_{\Pi} \times 100\%, (3.3)$$

де K_3 – коефіцієнт зносу основних засобів,

Φ_{Π} – вартості основних засобів на початок періоду,

3 – величина зносу основних засобів.

Окремо визначається коефіцієнт придатності основних засобів, цей показник розраховується за формулою:

$$K_{\text{пр}} = (\Phi_{\Pi} - 3)/\Phi_{\Pi} \times 100 \%, (3.4)$$

де $K_{\text{пр}}$ – коефіцієнт придатності,

Φ_{Π} – вартості основних засобів на початок періоду,

3 – величина зносу основних засобів.

Таблиця 2.15 - Розрахунок коефіцієнту зносу та придатності основних засобів РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області за 3 квартал 2020 року та 3 квартал 2021 року

Показники	3 квартал 2020 року	3 квартал 2021 року
Величина зносу, тис. грн.	5 798,5	8 053,9
Вартість основних засобів на звітний період, тис. грн.	21 622,1	24 370,3
Коефіцієнт зносу, %	27	33
Коефіцієнт придатності, %	73	67

Отримані результати в таблиці 2.15 свідчать про те, що первісна вартість основних засобів станом на 3 квартал 2021 року збільшилася, але разом з тим бачимо, що знос основних засобів зріс. Коефіцієнт рівня зносу основних засобів збільшився: в 3 кварталі 2020 р. він дорівнював 27%, тоді як в 3 кварталі 2021 р. він становив 33%, а це 1/3 первісної вартості основних засобів, що вказує на поступову зношеність основних засобів, їх моральне і фізичне старіння. В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області низький коефіцієнт зносу та високий коефіцієнт придатності основних засобів (в 3 кварталі 2020 р. - 73%; в 3 кварталі 2021 р. - 67%), але, за результатами проведеного аналізу ефективності використання основних засобів приходимо до висновку, що в недалекому майбутньому, оцінюючи технічний стан основних засобів постане питання значного зношування засобів праці.

Провівши дослідження ефективності використання основних засобів, приходимо до висновку, що для сприятливого функціонування РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області необхідно проводити роботи пов'язану з оновленням основних засобів, заміною застарілої техніки на сучасну, яка підвищує якість обслуговування населення при наданні адміністративних послуг.

3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

3.1 Удосконалення автоматизації обліку основних засобів в бюджетній установі

В українських сьогоденних реаліях ведення бухгалтерського обліку неможливо уявити без застосування сучасних технологій автоматизації господарських процесів. Для повного та достовірного володіння інформацією щодо наявності та руху основних засобів в бюджетних установах необхідно застосовувати сучасні інформаційні технології. Застосування в бюджетних установах інтегрованих систем забезпечення обліку дозволяє ефективно контролювати стан та збереженість основних засобів, їх надходження та вибуття, полегшує працю бухгалтерів, що в свою чергу впливає на швидкість і якість роботи.

О. І. Шара вважає: «що для забезпечення ефективного процесу автоматизації бюджетного обліку кожній бюджетній організації необхідно комплексно аналізувати основні характеристики оцінки ефективності програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку у бюджетних установах, а саме:

1) технічні характеристики програми, зокрема: швидкість обробки інформації та вирішення поставлених завдань, можливість редагування типових форм, форм звітності, відповідно до змін законодавчої бази, забезпечення обміну інформацією між структурними підрозділами підприємства і захисту інформації, можливість переходу до нової версії програми із забезпеченням цілісної інтеграції даних;

2) комерційні характеристики – прийнятна ціна програмного засобу, наявність документації, можливість постреалізаційної технічної підтримки (супровід програмного забезпечення), проведення навчання персоналу, надання консультаційних послуг;

3) ергономічні характеристики, серед яких: зручність роботи користувача з програмою (інтерфейс програми), реалізація можливості одночасної роботи із кількома документами тощо» [49, с. 268].

На ринку сучасних інформаційних технологій автоматизований бухгалтерський облік забезпечується цілою низкою програмних продуктів: «РБюджет» – програма створена для роботи в невеликих бюджетних установах;

- FIT-Бюджет - бухгалтерія бюджетної установи в одній онлайн-платформі Казначейство, облік, заробітна плата, звітність;
- «Дебет плюс» – призначена для організації бухгалтерського, фінансового та кадрового обліку установами та організаціями, що перебувають на державному фінансуванні;
- KBS. Облік бюджетної установи.

В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведення бухгалтерського обліку та подача фінансової звітності забезпечуються за допомогою «МІА: Облік і звітність» на базі ІІЗ «МІА» (далі – ІС «МІА»). Враховуючи потреби сучасних державних установ, для обслуговування було розроблено програмне забезпечення, яке охоплює всі ланки діяльності: фінанси, бухгалтерський облік, персонал, грошове забезпечення, звітність. За допомогою ІС «МІА» в частині обліку основних засобів забезпечується:

- оприбуткування основних засобів;
- створення інвентарних карток та інвентарної картотеки;
- внутрішнє переміщення основних засобів між матеріально-відповідальними особами;
- списання основних засобів;
- нарахування зносу;
- дооцінка та переоцінка основних засобів;
- формування актів інвентаризації.

Основним засобом у ІС «МІА» вважається об'єкт, який введений в експлуатацію. При виконанні операції з введення в експлуатацію основного засобу визначаються всі параметри, за якими ведеться бухгалтерський облік

основних засобів (класифікація основного засобу, рахунок обліку основних засобів та рахунок накопичення амортизації, норма зносу). В інвентарній картотеці ведеться перелік об'єктів основних засобів, а облікові дані зазначаються в відповідних регістрах.

В інформаційній системі облік основних засобів ведеться пооб'єктно, об'єктам основних засобів при введенні в експлуатацію привласнюється інвентарний номер.

У сучасних комп'ютерних програмах бухгалтерського обліку допустиме використання від 3 до 5 розрізів аналітичного обліку за кожним синтетичним рахунком. Це дає можливість організувати ведення аналітичного обліку відповідно до вимог затвердженого плану рахунків і отримувати всю необхідну звітну інформацію з потрібним рівнем деталізації, проте не виключає побудови аналітичного обліку і за глибоким ієрархічним принципом. У цьому разі розробники програмного забезпечення також у цілому дотримуються концепції, яка передбачає суворе обмеження використання субрахунків і розширення номенклатури аналітичних рахунків [34].

Оскільки бухгалтерський облік є орієнтованим на практику, він і сам безпосередньо формується під тиском практичних потреб, а головним завданням бухгалтера при цьому є не механічна реєстрація фактів, а вирішення завдань, що виникають у процесі господарської діяльності [45, с. 15].

ІС «МІА» є інтегрованою системою, яка дозволяє працювати великій кількості користувачів, вносити облікові дані та зміни, які доступні до перегляду головному розпоряднику бюджетних коштів.

Одним з важливих елементів в обліку основних засобів виступає інвентаризація основних засобів. Згідно з обліковою політикою ГСЦ МВС інвентаризація в структурних підрозділах проводиться один раз на рік, станом на 01 листопада. До початку проведення інвентаризації усі видаткові та прибуткові документи здаються в бухгалтерію, знімаються залишки товарно-матеріальних цінностей та перевіряються умови збереження основних засобів.

Метою організації єдиної централізованої інформаційно-аналітичної системи для проведення електронної інвентаризації:

- підвищення ефективності обліку інвентарних об'єктів;
- отримання оперативної інформації про об'єкти інвентаризації та їх ідентифікація;
- здійснення контролю за збереженням майна та відповідності даних відображених в бухгалтерському обліку;
- забезпечення консолідації даних в рамках єдиного інформаційного простору для підприємств, установ і організацій, незалежно від їх підпорядкування, форм власності, джерел фінансування та напрямків діяльності.

З метою автоматизації процесу проведення інвентаризації, для швидкого та якісного відображення залишків в облікових регістрах пропонуємо для використання в роботі в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області запровадити проведення електронної інвентаризації. Для організації проведення інвентаризації необхідно об'єкти основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області позначити шляхом наклеювання наклейки зі штрих-кодом, в якому зазначається все необхідна інформація про назву основного засобу, його інвентарний номер, дані працівника, який відповідає за зберігання основного засобу, код ЄДРПОУ установи, на балансі якої знаходиться основний засіб. Такий варіант нанесення інвентарного номеру, на нашу думку, полегшує процедуру ідентифікації об'єктів та пришвидшує процес проведення електронної інвентаризації.

Первинні вхідні облікові дані про інвентарні об'єкти складаються з наступної інформації:

- загальної;
- про місце зберігання;
- про матеріально відповідальну особу, за якою закріплений інвентарний об'єкт;
- інші характеристики описового характеру.

За допомогою терміналу для збору інформації, кожен штрих-код сканується, інформація про кількість основних засобів зберігається в інвентаризаційних описах за матеріально-відповідальними особами.

По завершенню інвентаризації, дані з терміналу для збору інформації надсилаються та зберігаються на сервері. Зібравши всю інформацію про стан та наявність основних засобів, бухгалтер формує протокол інвентаризації та відповідні додатки.

Отже, застосовуючи автоматизацію процесу обліку основних засобів в бюджетній установі досягаються наступні сильні сторони:

- забезпечується обробка великої кількості облікової інформації;
- зменшення ступеню допущення помилок через людський фактор;
- збільшення ефективності обліку основних засобів, їх наявності та руху.

3.2 Удосконалення аудиту основних засобів бюджетної установи

З розвитком ринкових відносин, перед бюджетними установами виникає питання надання своєчасної, повної та достовірної інформації, яка забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень. За відсутності такої інформації, виникають суперечки в розумінні фінансово-майнового стану бюджетної установи. Саме за допомогою аудиту відбувається підтвердження достовірності та повноти інформації.

На нашу думку, в зв'язку зі змінами до вимог, які висуваються бухгалтерському обліку та аудиту основних засобів, відбуваються зміни до завдань, які перед ними виставляються. З метою завчасного виявлення та усунення недоліків, які можуть виникати в процесі господарської діяльності, для досягнення поставлених цілей, завдань та задля підвищення ефективності існування бюджетної установи використовують внутрішній аудит.

В теперішніх реаліях розвитку країни контроль виступає найголовнішою функцією управління діяльністю підприємств та установ. Для розуміння ефективності діяльності суб'єктів державного регулювання виникає необхідність здійснення контролю за виконанням ними законів України, постанов Кабінету Міністрів України, розпоряджень та наказів керівництва. За умови виконання систематичного контролю можливо виявити причини, які спонукають до виникнення недоліків в діяльності та усунути їх. Для більш чіткого розуміння поняття «контроль» можна навести наступне його значення – це процес, який визначає відповідність діяльності установи згідно поставлених завдань та цілей, визначає її ефективність та доцільність функціонування.

В європейському розумінні державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації [33].

На нашу думку, в зв'язку зі змінами до вимог, які висуваються бухгалтерському обліку та аудиту основних засобів, відбуваються зміни і до завдань, які перед ними виставляються.

Завдання, за допомогою яких досягаються поставлені цілі, схематично зображені на рисунку 3.1.

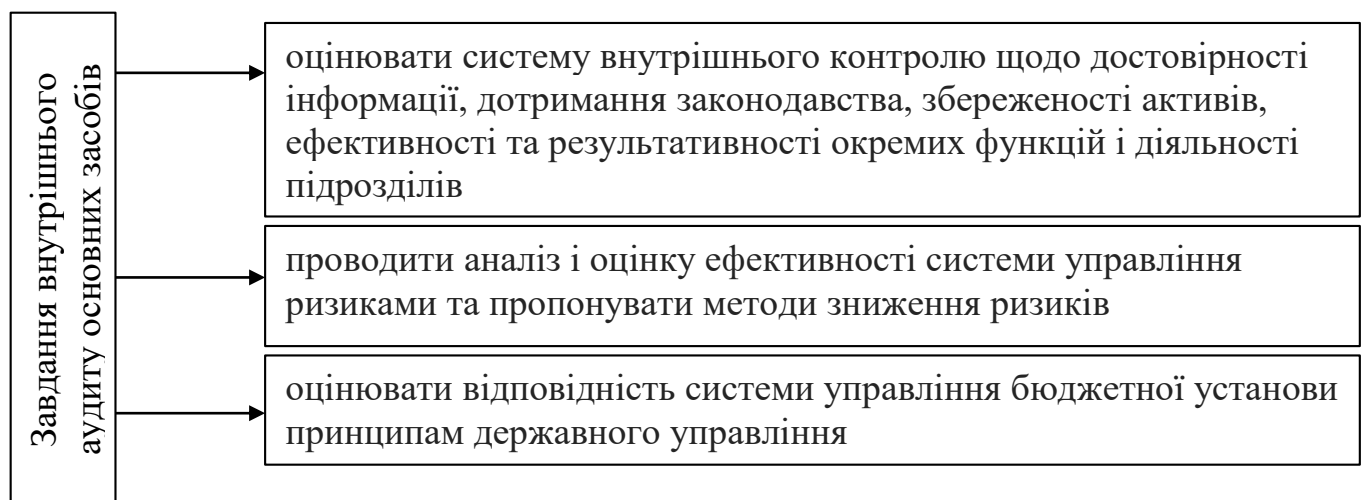


Рисунок 3.1 - Завдання внутрішнього аудиту основних засобів

Аналізуючи наукові праці вітчизняних економістів, приходимо до висновку, що вагому частку внутрішнього аудиту діяльності бюджетної

установи займає внутрішній аудит основних засобів. Для ефективної забезпеченості засобами праці та для мінімізації витрат діяльності бюджетної установи необхідно раціонально користуватися об'єктами основних засобів. Необхідність впровадження внутрішнього аудиту основних засобів пояснюється тим, що по завершенню цього процесу, власники бюджетних коштів мають можливість оцінити ризики щодо незаконних дій з основними засобами та отримати повну та достовірну інформацію щодо наявності та збереженості основних засобів.

Головною метою внутрішнього аудиту в бюджетних установах є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єктів державного сектору.

За своїми функціями внутрішній аудит перевіряє, оцінює та проводить спостереження за ефективністю діяльності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Функції виконання внутрішнього аудиту покладаються на спеціальні відділи або окремих аудиторів, які перебувають у штаті установи.

Окрім проведення внутрішнього аудиту як загальної перевірки, особливу увагу слід приділити внутрішньому аудиту основних засобів, оскільки вони є показником матеріально-технічної забезпеченості та є показником платоспроможності бюджетної установи.

Розглянувши мету, завдання та функції внутрішнього аудиту, вважаємо за необхідне організувати систематичне проведення внутрішнього аудиту в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, для чого необхідно створити спеціальну службу, яка формується з представників бюджетної установи, які займаються обліком та аналізом діяльності організації.

Об'єктами внутрішнього аудиту основних засобів виступають групи основних засобів, їх вартість, контроль за збереженням та ефективним використанням, показники фінансової звітності щодо обліку основних засобів.

Проведення якісного та ефективного аудиту основних засобів вимагає чітко сформульованого плану та програми аудиту.

Під час внутрішнього аудиту, для перевірки ефективності використання основних засобів аудитор використовує методи економічного аналізу, результати

якого дозволять оцінити стан основних засобів та визначити фактори, які впливають на доцільність використання основних засобів.

Внутрішній аудит та методика його проведення за своїми функціями подібний до зовнішнього аудиту, з відмінністю спрямування контролю не лише на фінансову звітність та бухгалтерський облік, але й на контроль первинної ланки обліку (договори, кошториси, первинні документи).

Вивчивши наукові напрацювання вітчизняних економістів та проаналізувавши нормативно-правові акти, а також дослідивши діяльність діючих підприємств та організацій приходимо до висновку, що для проведення внутрішнього аудиту основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області рекомендовано застосувати план проведення внутрішнього аудиту основних засобів, який наведено в таблиці 3.1.

План складається з трьох етапів: підготовчого, основного та заключного. Для кожного з етапів визначається мета, виходячи з мети формуються завдання та перелік процедур, які необхідно виконати для отримання повної та достовірної інформації про стан основних засобів.

Таблиця 3.1 - Рекомендований план проведення внутрішнього аудиту основних засобів

№	Етапи	Мета	Завдання	Перелік процедур	Термін аудиту
1	Підготовчий	Координація кола питань та правового забезпечення проведення аудиторської перевірки	Знайомство з господарською діяльністю клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту основних засобів	Обмін листами, укладання договору ознайомлення з діяльністю установи: опитування, тестування	

2	Основний	Незалежна перевірка достовірності звітності щодо основних засобів бюджетної установи	Визначити відповідність основних засобів законодавчим вимогам та розпорядчим документам, достовірність первинних даних про формування та використання основних засобів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, провести арифметичні розрахунки сум ПДВ, амортизації та інших	Перевірка всіх операцій щодо основних засобів	
3	Заключний	Складання аудиторського звіту на основі отриманих даних при проведенні аудиторської перевірки	Розробка та надання рекомендацій щодо покращення обліку основних засобів, які дозволять вдосконалити облік основних засобів	Систематизації та обґрунтування отриманої інформації	

[19, удосконалено автором]

Крім запропонованих етапів проведення внутрішнього аудиту основних засобів, вважаємо за доцільне рекомендувати РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області програму проведення внутрішнього аудиту основних засобів, яка є невід'ємною складовою проведення аудиту.

Рекомендована програма містить достатню кількість аудиторських процедур для збирання аудиторських доказів щодо стану обліку основних засобів, включає в себе перевірку як фінансової звітності, так і первинної документації. В таблиці 3.2 наведена програма проведення внутрішнього аудиту основних засобів.

Таблиця 3.2 - Запропонована програма аудиту основних засобів

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми	Аудиторські докази
1	Перевірка достовірності і правильності визначення первісної вартості основних засобів при надходженні основних засобів від шляхів їх надходження:	Документальна перевірка	Договори, платіжні документи, кошториси, інші супровідні документи, Наказ про введення в експлуатацію об'єкта основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів
2	Перевірка правильності відображення первісної вартості придбаних основних засобів у первинних документах з обліку основних засобів, на рахунках обліку	Документальна перевірка, порівняння	Акт приймання-передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, інвентарний список основних засобів, субрахунки обліку основних засобів
3	Перевірка правильності віднесення основних засобів до відповідних класифікаційних груп	Документальна перевірка	ПКУ, Наказ про облікову політику, Акт приймання-передачі основних засобів
4	Перевірка правильності визначення строку корисної експлуатації основних засобів	Документальна перевірка, порівняння	ПКУ, Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів
5	Перевірка правильності визначення ліквідаційної вартості	Документальна перевірка	Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів, бухгалтерська довідка
6	Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	Документальна перевірка	Акт приймання-передачі основних засобів, субрахунки обліку, Головна книга, журнали, відомості, фінансова звітність
7	Перевірка правильності визначення суми дооцінки первісної вартості основних засобів і суми дооцінки накопиченого зносу основних засобів	Документальна перевірка	Акт дооцінки, бухгалтерська довідка

8	Перевірка правильності визначення витрат для підтримки основних засобів у робочому стані, які не збільшують майбутні економічні вигоди та їх відображення в обліку	Документальна перевірка, зустрічна перевірка, підтвердження	Бухгалтерська довідка, інформація рахунків класу 8 залежно від функціонального призначення основних засобів
9	Перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів в обліку (документального забезпечення правильності визначення необхідних розрахунків) внаслідок ліквідації, передачі, продажу	Документальна перевірка, підтвердження, зустрічна перевірка	Наказ керівника, первинні документи з обліку основних засобів, договори, бухгалтерська довідка, платіжні документи, акти на списання
10	Перевірка достовірності узгодженості інформації відображеної в бухгалтерському обліку	Документальна перевірка, порівняння	Первинні документи, бухгалтерські довідки, аналітичні синтетичні рахунки, журнали, відомості, Головна книга, оборотна відомість
11	Перевірка узгодженості інформації відображеної у фінансовій звітності, інформації Головної книги, журналів, відомостей	Документальна перевірка, порівняння	Фінансова звітність, журнали, відомості, Головна книга
12	Узагальнення результатів аудиторської перевірки основних засобів	Документальна перевірка, аналітичні тести	Робочі документи

Вважаємо, що проведення систематичного внутрішнього аудиту в частині основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області підвищить ефективність бухгалтерського обліку основних засобів.

3.3 Удосконалення оцінки основних засобів бюджетної установи

Процес змін в сфері економічних відносин торкнувся усіх галузей виробництва та усіх установ та організацій незалежно від форм їх власності. Процес реформування вимагає від бухгалтерського обліку використовувати під час господарської діяльності нові методи, підходи та принципи для вирішення проблемних питань обліку та особливу увагу приділяти оцінці основних засобів. Завдяки ефективній оцінці основних засобів забезпечується повнота та достовірність інформації, якою можуть користуватися головні розпорядники бюджетних коштів та держава, як власник цих активів.

Через помилки в оцінці основних засобів відбувається недостовірне нарахування амортизації основних засобів, невірне відображення інформації в фінансовій звітності в частині наявності основних засобів, неточне обчислення показників, які характеризують рух основних засобів.

На нашу думку, в бюджетних установах необхідно впроваджувати зміни до методики обліку господарських операцій з переоцінки вартості основних засобів шляхом удосконалення існуючих методів оцінки активів.

В НП(С)БОДС 121 визначено, що справедлива вартість основних засобів – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [8].

Справедлива вартість основних засобів визначається експертними службами, незалежно від форми власності, здійснюють свою діяльність на підставах, які визначені нормативно-правовими актами та мають дозвіл на проведення оціночної діяльності. Після завершення процедури оцінки майна експерт з оціночної діяльності надає висновок та звіт, який містить інформацію про процедуру оцінки та вартість майна.

На балансі РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області знаходиться значна кількість основних засобів, залишкова вартість яких суттєво відрізняється від їх справедливої вартості, тому, вважаємо за необхідне здійснити переоцінювання на річну дату балансу. Провівши аналіз товарно-матеріальних цінностей, згідно

інвентарної картотеки, в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області в таблиці 3.3 наведено залишки основних засобів, в розрізі субрахунків, які потребують переоцінки для відновлення справедливої вартості.

Таблиця 3.3 – Залишки основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, які необхідно переоцінити

№ з/п	Назва субрахунку	Кількість, шт.
1	1014 – Машини та обладнання	106
2	1015 – Транспортні засоби	8
3	1016 – Інструменти, прилади та інвентар	10

Необхідність переоцінки буде запропонована розпоряднику коштів вищого рівня задля встановлення єдиного підходу для всіх структурних підрозділів в проведенні процесу переоцінки та відображення результатів переоцінки в фінансовій звітності.

Організацію проведення переоцінки основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області пропонуємо провести в такій послідовності:

- збір інформації про перелік основних засобів, які необхідно переоцінити;
- звіряння переліку основних засобів з інформацією в бухгалтерському обліку;
- затвердження наказу про проведення інвентаризації активів на річну дату балансу, з врахуванням проведення процедури переоцінки основних засобів;
- проведення інвентаризації робочими інвентаризаційними комісіями з подальшим документальним оформленням зауважень та пропозицій щодо технічного стану основних засобів;
- нарахування амортизації на річну дату балансу;

- укладання договору з суб'єктом оціночної діяльності про незалежну оцінку основних засобів, проведення оцінки майна та складання звіту та висновків за результатами оцінки;
- визначення індексів переоцінки основних засобів;
- відображення результатів переоцінки в бухгалтерському обліку та в фінансовій звітності.

В бухгалтерському обліку сума переоцінки відображається проводками, наведеними в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Відображення переоцінки основних засобів в бухгалтерському обліку

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Дооцінки первісної вартості основного засобу	10	5311
Коригування суми зносу	5311	14

У випадку прийняття рішення про проведення переоцінки основних засобів бюджетна установа має пам'ятати про необхідність переоцінити всю групу основних засобів, до якої відноситься об'єкт переоцінки, відкоригувати суму нарахованої амортизації, суму дооцінки віднести до внесеного капіталу.

Питання визначення ліквідаційної вартості основних засобів складне питання і потребує вдосконалення. В НП(С)БОДС 121 ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку суб'єкт державного сектору очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [8]. Виходячи з визначення ліквідаційної вартості, виникає необхідність зміни значення терміну на очікувану ринкову вартість, оскільки суб'єкт державного сектору очікує отримати дохід від продажу активу, при умові існування активного ринку наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів визначається спеціально призначеною комісією, головним завданням якої є передбачення суми коштів, за які буде реалізований актив, та суму витрат, які будуть понесені в зв'язку з продажем. На практиці, жоден з членів комісії не може гарантувати достовірність встановленої ліквідаційної вартості, оскільки не відомо скільки об'єкт основного засобу буде в експлуатація, які будуть ринкові ціни на момент продажу запчастин чи металобрухту.

У разі, коли не можливо визначити суми доходів та витрат від реалізації основних засобів, доцільно ліквідаційну вартість встановлювати в розмірі 0 гривень.

Згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики суб'єкта державного сектору для груп основних засобів встановлюються строки корисного використання, які зазначені в Положенні про облікову політику Головному сервісному центрі МВС та в відокремлених структурних підрозділах-регіональних сервісних центрах ГСЦ МВС (філіях ГСЦ МВС), але на нашу думку строки корисного використання основних засобів суб'єктів державного сектору потребують перегляду, в першу чергу, це стосується основних засобів, які в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області обліковуються на субрахунку 1014 «Машини та обладнання» та субрахунку 1016 «Інструменти, прилади та інвентар». З врахуванням стрімкого розвитку сучасних технологій та комп'ютерної техніки, встановлений строк корисного використання в 10 років є недоцільним, оскільки за такий термін техніка стає застарілою та морально зношеною, нарахування зносу відбувається з застосуванням прямолінійного методу та первісна вартість переноситься на витрати щорічно пропорційно до встановлених строків під час введення основного засобу в експлуатацію.

Пропонуємо внести зміни в строки корисного використання основних засобів, які наводимо в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Рекомендовані зміни до строків корисного використання

№ з/п	Назва субрахунку	Назва підгрупи	Строк корисного використання, років
1	Машини та обладнання	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і пристрої, лабораторне обладнання, обчислювальна техніка, медичне обладнання, інші машини та обладнання (підгруп 3-8)	3
2	Інструменти, прилади та інвентар	Інструменти (підгрупа 1)	2
		Виробничий та господарський інвентар (підгрупи 2-3)	2

Таким чином, запропоновані підходи до удосконалення оцінки основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області дозволять збільшити ефективність використання основних засобів, покращать стан бухгалтерського обліку та відображення достовірної інформації про наявність основних засобів в фінансовій звітності. Проведення переоцінки основних засобів позитивно впливає на діяльність бюджетної установи. Провівши переоцінку РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області зможе визнати всі свої активи, визначити технічний стан основних засобів, оцінити ступінь зносу та потребу в інвестуванні в основні засоби в майбутньому.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження наукових праць та нормативно-правових актів, що стосуються теоретичних та методологічних аспектів обліку та аудиту основних засобів в бюджетних установах, можна зробити наступні висновки:

1) Основні засоби виступають невід'ємною частиною при здійсненні господарської діяльності будь-якого підприємства чи установи, незалежно від форми власності. Відмінною рисою основних засобів виступає необхідність систематично їх поновлювати та підтримувати задля отримання фінансових результатів діяльності. Під час дослідження було розкрито економічну сутність основних засобів. Отже, під основними засобами розуміються матеріальні активи, які використовуються більше одного календарного року, утримуються суб'єктом господарювання задля використання в господарській діяльності, для продажу або здачі в оренду та в процесі експлуатацію вартість яких поступово зменшується.

2) Під час дослідження були наведені декілька підходів до класифікації основних засобів. Розглянуті підходи класифікації основних засобів в свою чергу полегшують ведення бухгалтерського обліку та спрощують складання фінансової звітності, дають можливість ефективно приймати управлінські рішення щодо використання та оновлення основних засобів.

3) В процесі дослідження розкрито сутність та види оцінки основних засобів, які дозволять ефективно та достовірно визначати вартість основних засобів, підвищать рівень аналітичного обліку основних засобів, нададуть необхідну інформацію для всебічного аналізу структури витрат, доцільного та ефективного використання основних засобів.

4) Дослідивши Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, відзначаємо значні зміни в методології обліку основних засобів в бюджетній сфері. Основні засоби можна вважати найголовнішою частиною балансу організацій та установ державного сектору, їх стан, процедури оцінки та нарахування амортизаційних витрат постійно

контролюються керівниками вищого рівня управління та різними контролюючими органами, які є представниками держави, як головного розпорядника активів. Під час вивчення стану вітчизняного обліку можна прийти до висновку, що на сьогоднішній день відбувається впорядкування податкового та бухгалтерського обліку щодо визначення поняття основні засоби, їх амортизація та вартісних характеристик. Головною відмінністю, яка відрізняє податковий облік основних засобів від бухгалтерського обліку є встановлення мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Визначено, що основним нормативним документом, що регулює ведення бухгалтерського обліку основних засобів в державному секторі виступає Національний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», який під час свого формування брав за основу Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 «Основні засоби». Запропоновано вести єдині правила обліку основних засобів в бюджетній сфері за Національними та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку основних засобів в бюджетній сфері.

5) За результатами дослідження визначено термін «аудит», опрацьовано нормативну документацію щодо аудиту основних засобів, визначено мету, предмет та об'єкт аудиту основних засобів. За встановленими етапами аудиту основних засобів наведено практичні рекомендації проведення аудиту основних засобів в бюджетній установі.

б) Розглянуто загальні економічні характеристики діяльності РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, встановлено особливу рису бюджетних установ, а саме їх неприбутковість, але бюджетним установам не забороняється отримувати додатковий дохід, а саме: дохід від послуг згідно з їх основною діяльністю, дохід від додаткової (господарської) діяльності, дохід від оренди майна; дохід від реалізації в установленому порядку майна (крім нерухомого майна), виділено загальні ознаки бюджетної установи. Для розуміння фінансового стану РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області було проведено аналіз майнового стану, аналіз фінансової стійкості та аналіз ліквідності

бюджетної установи. Провівши розрахунки, приходимо до висновку, що бюджетна установа є неприбутковою, але баланс є абсолютно ліквідним, що забезпечує можливість швидко реалізувати активи та покрити заборгованості.

7) Для ефективного та точного обліку основних засобів в бюджетній установі необхідно забезпечити повне та вірне ведення первинної документації, яка забезпечує інформацією про надходження, переміщення, ремонт, модернізацію, добудову та ліквідацію основних засобів. В РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області первинний облік основних засобів ведеться за такими типовими формами - Акт приймання-передачі (внутрішнє переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1), Акт на списання (форма № ОЗ-3), Акт на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4), Акт приймання відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма ОЗ-2), Акт введення в експлуатацію основних засобів. Провівши дослідження первинної документації, яка фіксує операції з руху та наявності основних засобів, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться по об'єктам, кожному основному засобу привласнюється інвентарний номер, господарські операції фіксуються в регістрах бухгалтерського обліку.

8) З метою підвищення інформативності бухгалтерського обліку в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області основні засоби обліковуються за синтетичною та аналітичною формами. Аналітичний та синтетичний облік основних засобів взаємопов'язаний, на аналітичних рахунках відображаються всі операції, які були здійсненні по синтетичним рахункам, але більш деталізовано. В підсумку суми оборотів за дебетом і за кредитом рахунків дорівнюють одним і тим показникам. Для обліку основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області використовують затверджений План рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ, згідно якого для обліку основних засобів використовують рахунки 1 класу «Необоротні активи» - 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Аналітичний облік руху основних засобів відображається в Меморіальному ордері №9 «Накопичувальна відомість

про вибуття та переміщення основних засобів», після чого дані з відомості переносяться в книгу «Журнал-головна». Таким чином, для детальнішого відображення інформації про наявність та рух основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області ведеться аналітичний облік основних засобів, тоді як використання синтетичного обліку необхідно для отримання узагальнюючої інформації.

9) Під час проведення дослідження розкрито сутність поняття «знос» та «амортизація», розглянуто методи нарахування амортизації в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області, встановлено, що нарахування амортизації на об'єкти основних засобів відбувається на дату річного балансу, пропорційно розподіляється на увесь строк корисного використання та призупиняється у випадках перебування активу в ремонті, добудові, модернізації. В наказі про облікову політику РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області зазначено методи нарахування амортизації для об'єктів основних засобів та строки корисного використання основних засобів. Оскільки основним засобам притаманне фізичне зношування, тому для відновлення їх спроможностей проводять ремонтні роботи. В процесі дослідження визначено різницю між поточним та капітальним ремонтом основних засобів та охарактеризовано різницю обліку витрат при проведенні ремонтних робіт та робіт з модернізації основних засобів.

10) Фінансовий стан бюджетної установи цілком та повністю залежить від наявних основних засобів та ступеню їх відновлення. На нашу думку, бухгалтерський облік забезпечує збереження основних засобів, саме тому одним з головних його завдань виступає контроль за ефективністю використання та збереженістю нематеріальних активів, а також дотримання режиму економії бюджетних коштів. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів дають змогу об'єктивно оцінити фінансовий стан бюджетної установи та отримати інформацію про результати господарської діяльності. Економічний аналіз ефективності використання основних засобів проводиться з метою визначення ступеню забезпеченості основними засобами та задля пошуку ефективних шляхів підвищення їх віддачі. Провівши аналіз фінансового стану та

розрахувавши коефіцієнти оновлення, вибуття та зносу основних засобів, приходимо до наступного умовиводу. За період 2020-2021 рр. в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області відбулося збільшення первісної вартості основних засобів шляхом отримання нематеріальних активів в межах головного розпорядника та самостійного придбання основних засобів. Динаміка збільшення коефіцієнту зносу свідчить про погіршення темпів оновлення засобів праці, що в майбутньому призведе до зношування та погіршення технічного стану основних засобів.

11) Враховуючи значення аудиту основних засобів, під час дослідження було з'ясовано головні завдання, предмет та об'єкти аудиту основних засобів, запропоновано для проведення аудиту основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області використовувати план проведення аудиту основних засобів. Визначено джерела інформації для проведення аудиту основних засобів, а саме: наказ про облікову політику, кошторис, первинні документи, що підтверджують факт господарської операції (надходження, внутрішнє переміщення, вибуття основних засобів), акти попередніх перевірок, фінансова та бюджетна звітність, меморіальні ордери. Під час проведення аудиту шляхом вибіркового дослідження нарахування зносу встановлено, що об'єкти основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області правомірно та згідно наказу про облікову політику віднесені до груп класифікації, встановлені річні норми зносу, відображено первісну вартість об'єкта та суми нарахованого зносу – на початок року, протягом звітного року та на кінець року. В ході проведення аудиту основних засобів зібрано аудиторські докази, які відображають дійсний стан організації роботи РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області щодо наявності, руху та збереженню основних засобів. Опрацьовано первинні документи щодо надходження, вибуття, внутрішнього переміщення основних засобів, договори оренди нефінансових активів, договори про технічне обслуговування транспортних засобів, рахунки та акти виконаних робіт, співставлено записи в відповідних меморіальних ордерах з записами в книзі «Журнал-головна», здійснено заходи контролю фінансової звітності та перевірено відповідність

інформації поданої в фінансовій звітності з інформацією бухгалтерського обліку. Зібравши всі аудиторські докази, можна зробити умовно-позитивний висновок щодо надходження, переміщення та вибуття основних засобів в бюджетній установі.

12) Для удосконалення обліку основних засобів, для швидкого та якісного відображення залишків в облікових регістрах в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області запропоновано застосовувати автоматизований спосіб проведення інвентаризації, шляхом сканування штрих-кодів, які нанесені на основні засоби.

13) Для ефективної забезпеченості засобами праці та для мінімізації витрат діяльності бюджетної установи необхідно раціонально користуватися об'єктами основних засобів. Необхідність впровадження внутрішнього аудиту основних засобів пояснюється тим, що по завершенню цього процесу, власники бюджетних коштів мають можливість оцінити ризики щодо незаконних дій з основними засобами та отримати повну та достовірну інформацію щодо наявності та збереженості основних засобів. Окрім проведення внутрішнього аудиту як загальної перевірки, особливу увагу слід приділити внутрішньому аудиту основних засобів, оскільки вони є показником матеріально-технічної забезпеченості та є показником платоспроможності бюджетної установи. Проведення якісного та ефективного аудиту основних засобів вимагає чітко сформульованого плану та програми аудиту. Саме тому, для РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області було розроблено та запропоновано до застосування етапи проведення внутрішнього аудиту та програму проведення аудиту. Вважаємо, що проведення систематичного внутрішнього аудиту в частині основних засобів в РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області підвищить ефективність бухгалтерського обліку основних засобів.

14) З метою вдосконалення оцінки основних засобів в бюджетній установі запропоновано послідовність проведення переоцінки основних засобів. Провівши переоцінку РСЦ ГСЦ МВС в Хмельницькій області зможе визнати всі свої активи, визначити технічний стан основних засобів, оцінити ступінь зносу та потребу в інвестуванні в основні засоби в майбутньому. Визначено кількість

основних засобів, для яких необхідно встановити справедливу вартість та запропоновано переглянути строки корисного використання для деяких груп основних засобів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 08.07.2010 №2456-VI
2. Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.10.2021).
3. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», прийнятий Верховною Радою України від 21.12.2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 01.11.2021).
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/996-14> (дата звернення: 01.10.2021).
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені Наказом міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15> (дата звернення: 5.11.2021).
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені Наказом міністерства фінансів України №11 від 23.01.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15> (дата звернення: 7.11.2021).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) Основні засоби, затверджений Міністерством фінансів України від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 25.10.2021).
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів

України №1202 від 12.10.2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10> (дата звернення: 14.10.2021).

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.04.2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 15.10.2021).

10. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Наказом Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 01.11.2021).

11. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений Міністерства фінансів України №1219 від 29.12.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16> (дата звернення: 10.11.2021).

12. Порядок складання фінансової, бюджетної та іншої звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, затверджений Наказом Міністерства фінансів України №44 від 24.01.2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12> (дата звернення: 11.11.2021).

13. Порядок списання об'єктів державної власності, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України №1314 від 08.11.2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1314-2007-%D0%BF> (дата звернення: 12.11.2021).

14. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі, Наказ міністерства фінансів №1219 від 29.12.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (дата звернення: 11.11.2021).

15. Про затвердження національних стандартів України, державних класифікаторів України, національних змін до міждержавних стандартів,

внесення зміни до наказу Держспоживстандарту України від 31 березня 2004 р. № 59 та скасування нормативних документів, Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики № 97 від 28.05.2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (дата звернення: 10.11.2021).

16. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання, Наказ міністерства фінансів №818 від 13.06.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (дата звернення: 10.11.2021).

17. Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України № 437-р від 20.06.2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80> (дата звернення: 27.10.2021).

18. Бондаренко Н.М., Бідняк К.І. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів підприємствах / Н.М. Бондаренко, К.І. Бідняк // Вісник ОНУ імені І. І Мечнікова. — 2015. — Т. 20. Випуск 1/1 — С. 157–160.

19. Бутинець Т.А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2014. — Вип. 3 (30). — С. 3—12.

20. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]. - друге видання, перероб. та доп. – Житомир: ЖІТІ: ПП «Рута», 2002. – 672 с.

21. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [Підручник] / Ф.Ф.Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. [4-те видання, доп. і перероб.] – Житомир, ПП «Рута», 2005 – С. 360-363, С. 370-371.

22. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації : стан, проблеми, перспективи / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 340 с.

23. Візіренко С.В. Удосконалення аудиту основних засобів / С.В. Візіренко // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика : колективна монографія у 2 т. за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ: ФОП Дробязко С.І. – 2014. – Т.2. – С. 311-318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eir.zntu.edu.ua/handle/123456789/552> (дата звернення: 26.10.2021).

24. Гордієнко Н.І. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017 – 319 с.

25. Горицька Н. Облік основних засобів: нормативно-правове забезпечення / Н. Горицька // Економіка і управління у промисловості : мат. Всеукр. наук.-практ. конф., присв. 75-річчю факультету економіки та менеджменту Національної металургійної академії України (Дніпропетровськ, 28-29 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Націон. металур. акад. України. – Дніпропетровськ : ІМА-прес, 2010. – 380 с. – С. 315-317.

26. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу: монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.

27. Генеза ринкової економіки: Терміни, поняття, персоналії / за наук. ред. Г. І. Башнянина і В. С. Іфтемічука. – 2-ге вид., випр. і допов. – Львів : Магнолія - 2007. – 688 с.

28. Державна служба статистики України. Про Єдиний державний реєстр підприємств та організацій України [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://www.ukrstat.gov.ua/edrproy/ukr/pro_r.htm (дата звернення: 15.11.2021)

29. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Навч. посібник. — К. : КНЕУ, 2001. — 250 с.

30. Дікань Л.В. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія [Текст] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мултанівська, Т.С. Воїнова; за заг. ред. к.е.н., проф. Дікань Л. В. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2010. – 96 с.

31. Дмитрик С.О. Облік основних починається з малого / С.О. Дмитрик / Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 99. – С.49-52.
32. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Завгородний, В. Я. Савченко. – Киев, 1997. – С. 157–248.
33. Звіт про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article> (дата звернення: 01.11.2021).
34. Інформаційно-аналітичний бюлетень КМУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://info-kmu.com.ua> (дата звернення: 01.11.2021).
35. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс; пер. И. И. Скворцова-Степанова. М. : Политиздат, 1974. – Т. 2. – 648 с.
36. Мельник Т.Г. Облік та аудит діяльності бюджетних установ: навч. посібник. — К. : Кондор, 2009. — 412 с.
37. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки основних засобів [Текст] / Павлюк І. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №6. – С.3-10.
38. Педос В.І. Проблемні питання аналізу та аудиту основних засобів / В.І.Педос// Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: зб. тез доп. міжн. наук.-практ. конф. (Вінниця, 20-21 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграр. політики України, Вінниц. націон. аграр. ун-т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2010. – 136 с. – С. 11-13.
39. Полякова Н.О. Метрологія і стандартизація: навчальний посібник для студентів напряму геодезія, картографія та землеустрій / Н.О. Полякова –К.: ПП «Фітосоціоцентр», 2015. –214 с.
40. Радіонова Н.Й. Удосконалення методології аудиту основних засобів / Н.Й. Радіонова, О.М. Бунда // Регіональна бізнес-економіка та управління. — 2015. — №3 (47). — С. 100 — 111.
41. Рікардо Д. Начала политической экономии и податного обложения / Д. Рікардо. – М. – Л. : Госиздат, 1929. – 428 с.
42. Свірко С.В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація [Текст] : Монографія / С.В. Свірко. - К. : КНЕУ, 2006. - 243 с.

43. Скирпан О. П. Фінансовий облік: навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх.– К.: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
44. Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Сміт ; перевод с англ. Е. М. Майборода ; отв. ред. Л. И. Абалкин. – М. : Наука, 1993. – 570 с.
45. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
46. Сук Л.К. Облік капітальних вкладень // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. - №8. С.2 – 12.
47. Ткаченко Н. М. Бухгалтерский учет на предприятиях Украины с разными формами собственности : учеб.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко. – Киев : «А.С.К.», 1998. – С. 139–204.
48. Ткачук С. В. Основні засоби : аналіз сутнісних та структурних характеристик / С. В. Ткачук // Наукові праці НУХТ. – 2010. - № 32. – С. 140-143.
49. Шара О. І. Забезпечення якості обліку бюджетних установ в умовах використання інформаційних технологій [Текст] / О. І. Шара // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – Т. 3. – С. 267– 269.