

НАПРЯМИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

© Нашкерська М. М., 2017

У науковій статті розглянуто напрями аналізу основних засобів бюджетної установи з врахуванням специфіки діяльності цих установ. Під час аналізу необхідно враховувати, що основні засоби бюджетної установи не беруть участі у виробництві матеріальних благ. Такі матеріальні активи використовуються у процесі створення і надання нематеріальних послуг суспільству. Сформульовано мету, завдання й інформаційне забезпечення основних засобів бюджетної установи. Розглянуто класифікацію основних засобів за різними ознаками та окреслено напрями їх аналізу.

Ключові слова: основні засоби, аналіз, бюджетна установа, необоротні активи, класифікація, інформаційне забезпечення, ефективність, загальний фонд, спеціальний фонд, споживачі послуг.

М. М. Nashkerska

Lviv Polytechnic National University

TRENDS IN THE ANALYSIS OF FIXED CAPITAL ASSETS OF BUDGETARY INSTITUTIONS

© Nashkerska M. M., 2017

The article examines trends in the analysis of fixed capital assets of budgetary institutions taking into account the specifics of the institution's activity. In the process of analysis it should be considered that fixed capital assets of budgetary institutions are not involved in the creation of material assets. They are used in the creation and provision of intangible services to the society. The aim of the study is to outline the main trends in the analysis of fixed capital assets of budgetary institutions, taking into account the and specifics and characteristics of these institutions. The task of the analysis of fixed capital assets is formulated; the information support is defined – accounting and reporting, non-accounting and normative information. The classification of fixed capital assets is considered according to the following classification criteria: the participation in the activities of institutions – active and passive; the degree of use – in use, in reserve, not used; attribution to the institution – owned and leased; source of funding – from the general fund, from the special fund. Research areas of fixed capital assets of budgetary institutions are formulated – analysis of the institution's security with fixed capital assets; analysis of the condition of fixed capital assets (including the calculation and analysis of the depreciation and availability coefficients, the age structure assessment, the level of progressivity and innovation of fixed capital assets); analysis of the efficiency of active and passive parts of fixed capital assets is carried out on the basis of calculation of capital productivity ratio; analysis of the identification of needs and formulation of recommendations for improving the institution's security with necessary fixed capital assets, which is based on the abovementioned analysis.

Analytical procedures that should be carried out in the course of the analysis in the defined trends are specified and tools to implement them are outlined. Based on the results of the analysis of fixed capital assets management will have exact information on the level of institution's security with necessary modern fixed capital assets and timely identify the need for new ones. This will enable preliminary planning and formation of the purchase of modern

fixed capital assets in the draft budget for new time, specify the sources of its funding (general or special funds). However, appraisal methodology of the efficient use of fixed capital assets, which includes not only the features of budgetary institution's activity, but also their industry affiliation and specifics of their activity, needs further improvement.

Key words: fixed capital assets, analysis, budgetary institutions, non-current assets, classification, information, performance general fund, special fund, consumers of services.

Постановка проблеми. Держава реалізовує свої функції через систему бюджетних установ, які повністю належать державним чи місцевим органам влади. До таких установ належать заклади освіти, культури, охорони здоров'я, органи влади, правові органи тощо. Визначальний принцип діяльності цих установ полягає в тому, що вони фінансуються за кошти державного бюджету і надають населенню безоплатні (чи частково платні) нематеріальні послуги. Якість послуг, що надаються суспільству бюджетними установами, залежать, передусім, від рівня їхнього забезпечення необоротними активами, зокрема, основними засобами. Тому сьогодні актуальним є проведення постійного аналізу і контролю забезпечення бюджетної установи необхідними сучасними основними засобами. Важливо оцінити джерела фінансування основних засобів, рівень та своєчасність забезпечення установи активними і пасивними основними засобами надавачів та споживачів послуг, ефективність їхнього використання тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку та аналізу основних засобів бюджетної установи розглядаються у працях вітчизняних науковців – П. Й. Атамаса, Р. Т. Джоги, С. В. Левицької, Л. В. Черничук, С. В. Свірка, Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, Т. В. Гладких, В. В. Лемішовського, Р. М. Воронко, М. А. Болюха, А. П. Заросило, І. В. Бугаєнка та ін.

Наукові праці, що стосуються основних засобів бюджетної установи, найчастіше присвячені їх обліку і контролю. Важливий науковий внесок у розвиток методологічного забезпечення аналізу основних засобів зробили: Болюх М. А., Заросило А. П. [1].

Наукові дослідження, присвячені проблемам аналізу основних засобів бюджетних установ, не в повному обсязі відповідають на поставлені питання щодо методологічного забезпечення аналізу ефективного використання основних засобів бюджетних установ. Тому ця сфера наукового дослідження вимагає вдосконалення інформаційної, законодавчої та методологічної бази проведення аналізу основних засобів.

Мета дослідження – окреслити визначальні напрями аналізу основних засобів бюджетної установи з урахуванням особливостей і специфіки діяльності цих установ.

Основний матеріал. Бюджетна установа може ефективно виконувати свої функції лише тоді, коли забезпечена всіма необхідними сучасними основними фондами.

Необоротні активи бюджетної установи – це матеріальні і нематеріальні ресурси, котрі належать установі, забезпечують її функціонування та мають очікуваний термін корисної дії понад один рік.

Строки корисного використання матеріальних та нематеріальних активів бюджетних установи визначаються «Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору», затвердженими Наказом МФУ від 23.01.2015 № 11 [2].

До необоротних активів БУ належать :

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- інші необоротні матеріальні активи;
- незавершені капітальні інвестиції в необоротні активи;
- довгострокові фінансові інвестиції.

Особливість необоротних активів полягає в тому, що вони багаторазово використовуються у процесі функціонування установи.

Згідно з НП(С)БОДС 121 («Основні засоби») основні засоби – це матеріальні активи, що утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року [3].

Основні засоби бюджетної установи мають характерною особливістю – вони не беруть участі у виробництві матеріальних благ, а використовуються у процесі створення і надання нематеріальних послуг суспільству. Тут важливо врахувати їхню двояку природу: основні засоби як предмети праці осіб, що створюють і надають послугу, і основні засоби, що використовуються в процесі споживання послуги.

Основні засоби є дуже різними у різних бюджетних установах, оскільки ці організації покликані виконувати різні функції.

Загалом, основні засоби й усі необоротні активи бюджетних установ класифікують за декількома ознаками:

- за галузевою приналежністю: заклади охорони здоров'я, заклади освіти, науки, культури, заклади охорони і правопорядку;

- за участю у діяльності установи: активну і пасивну частини. Активну частину основних засобів бюджетної установи формують такі основні засоби, що беруть участь у наданні послуги. Зокрема, у закладах охорони здоров'я це є діагностичне обладнання, апарати штучного дихання тощо; у закладах освіти – інтерактивна дошка, мультимедійний проектор, та ін. Пасивну частину формують основні засоби, котрі покликані забезпечити умови для створення і надання послуги – будівлі, транспорт та інші;

- за ступенем використання: такі, що використовуються в процесі здійснення діяльності установи, що перебувають у запасі, що не використовуються в діяльності установи (придбані, але не введені в експлуатацію з різних причин) [1];

- за приналежністю: власні основні засоби установи та орендовані;

- за джерелами фінансування виділяють основні засоби, придбані за кошти: загального фонду та спецфонду.

Діяльність окремих бюджетних установ безпосередньо залежить від рівня забезпеченості їх основними засобами. Зокрема, якість послуг, що надаються медичними закладами, прямо залежить від якості діагностичного обладнання, яким володіє установа.

Мета аналізу основних засобів бюджетної установи полягає в оцінці рівня їхньої забезпеченості необхідними та якісними основними засобами за умови ефективного їх використання та пошуку резервів підвищення фондівіддачі.

Завданням аналізу основних засобів у бюджетній установі є:

1. Оцінка забезпеченості установи основними засобами (забезпеченість осіб, що надають послугу і забезпеченість споживачів послуги).

2. Оцінка стану основних засобів (технічний стан, вікова структура, інноваційність, тощо).

3. Аналіз ефективності використання основних засобів.

4. Виявлення потреб у забезпеченості установи необхідним сучасним обладнанням.

5. Рекомендації (пропозиції) щодо покращення забезпечення установи необхідними основними засобами та виявлення резервів ефективного їх використання.

Відповідно до поставлених завдань виділяють такі напрями аналізу основних засобів бюджетної установи:

- Аналіз забезпеченості установи основними засобами – передбачає проведення розрахунку динаміки обсягів, складу та структури основних засобів, установлення тенденцій, динамічних та структурних змін за досліджуваній період. Важливо простежити взаємозв'язок між темпами приросту активної частини основних засобів і вартістю наданих послуг.

- Аналіз стану основних засобів, що включає розрахунок та аналіз коефіцієнтів зносу та придатності. Швидкість заміни основних засобів оцінюємо шляхом розрахунку показників вибуття, оновлення й приросту основних засобів і дослідженням їх вікової структури. Показники слід

розраховувати за тривалий період (не менше 5 років) і оцінювати у динаміці. Дослідження стану основних засобів здійснюється загалом в установі і окремо їх пасивної і активної частин.

– Аналіз ефективності використання активної і пасивної частин основних засобів, який проводять на основі розрахунку показників фондівдачі. Здійснюючи аналіз ефективності використання основних засобів, важливо враховувати галузеву приналежність та специфіку установи.

– Аналіз виявлення потреб і формулювання рекомендацій щодо покращення забезпечення установи необхідними основними засобами, здійснюється на основі попередніх пунктів аналізу.

Інформаційне забезпечення аналізу основних засобів бюджетних установ формують дані обліково-звітної, позаоблікової і нормативної інформації.

Обліково-звітну інформаційну базу формують первинні документи та складові фінансової та бюджетної звітності установи.

Первинними бухгалтерськими документами та регістрами бухгалтерського обліку, у яких відображається інформація про наявність, стан та рух необоротних активів є:

– Форма N O3-1 (бюджет) Акт прийняття-передачі основних засобів;
– Форма N O3-2 (бюджет) Акт прийняття-здання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;

– Форма N O3-3 (бюджет) Акт про списання основних засобів;

– Форма N O3-4 (бюджет) Акт про списання автотранспортних засобів;

– Форма N O3-5 (бюджет) Акт про списання з балансу бюджетних установ і організацій вилученої з бібліотеки літератури;

– Форма N O3-6 (бюджет) Інвентарна Картка обліку основних засобів в бюджетних установах;

– Форма N O3-8 (бюджет) Інвентарна Картка обліку основних засобів в бюджетних установах (для тварин і багаторічних насаджень);

– Форма N O3-9 (бюджет) Інвентарна Картка групового обліку основних засобів в бюджетних установах;

– Форма N O3-10 (бюджет) Опис інвентарних карток по обліку основних засобів за період;

– Форма N O3-11 (бюджет) Інвентарний список основних засобів (за їх місцезнаходженням, місцем експлуатації);

– Форма N O3-12 (бюджет) Відомість нарахування зносу на основні засоби;

– Меморіальний ордер № 9 Накопичувальна відомість про вибуття та переміщення необоротних активів. Типова форма N 438 (бюджет);

– Картка аналітичного обліку капітальних видатків.

Узагальнену інформацію щодо наявності, стану та руху основних засобів відображено у звітних формах бюджетної установи:

– Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (форма № 11-O3);

– Баланс (форма 1);

– Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м);

– Звіт про надходження і використання коштів, отриманих як плата за послуги (форма № 4-1д, № 4-1м);

– Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м);

– Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м);

– Звіт про рух необоротних активів (форма № 5).

Окрім обліково-звітної інформації, інформаційну базу аналізу необоротних активів формують позаоблікова та нормативна інформація.

Позаоблікову інформаційну базу формують такі документи, як:

– аудиторські звіти Державної аудиторської служби;

– накази керівника підприємства;

Нормативна інформація:

- нормативно-правові документи;
- плани асигнувань із загального та спеціального фондів.

Досконала інформаційна база дозволяє провести детальний та ґрунтовний аналіз необоротних активів, зокрема основних засобів за усіма сформульованими напрямками. Аналізуючи основні засоби, аналітик повинен оцінити їхні динамічно-структурні зміни за такими напрямками:

– Виокремити пасивну і активну частину основних засобів. Проаналізувати структурні зміни в рамках цієї класифікації. Оцінити динаміку обсягів і темпи збільшення (зменшення) активної пасивної частин. Зростання темпів збільшення обсягів активної частини основних засобів свідчить про активність установи та намагання менеджменту покращити якість та оперативність надання послуг. У процесі аналізу необхідно розглянути наскільки сучасне обладнання придбаває установа і на яких умовах (чи дотримані норми тендерних закупівель). З 1 січня 2016 р. в Україні працює електронна система публічних закупівель ProZorro. Використання системи ProZorro з 1 серпня 2016 р. є обов'язковим для усіх бюджетних організацій, вона дозволяє в режимі онлайн здійснювати державні закупівлі матеріалів, робіт і послуг. Запровадження цієї системи запобігає проявам корупції в процесі державних закупівель. Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII передбачає, що для закупівель товарів і послуг, вартість яких перевищує 200 тис. грн, а робіт – 1,5 млн. грн., обов'язковим є використання електронної системи закупівель. Щодо закупівель менших вартісних обсягів використання системи не обов'язкове, проте рекомендоване і бажане [4, 5].

– Оцінити основні засоби за ступенем їх використання у діяльності установи. В процесі аналізу важливо встановити, яка частина основних засобів перебуває у запасі (на підставі яких нормативів прийнято рішення щодо формування запасних основних засобів), і яка частина не використовується, і з яких причин. Часто трапляється, що нове обладнання придбане установою, не використовується у зв'язку з відсутністю відповідного програмного забезпечення чи кваліфікованих працівників, які б могли з ним працювати тощо.

На результати діяльності установи впливають також джерела надходження основних засобів. За джерелами надходження виокремлюють основні засоби придбані за кошти:

- загального фонду;
- спеціального фонду:
 - а) придбані за кошти;
 - б) отримані як спонсорська допомога;
 - в) гранти.

Позитивно, коли менеджменту установи вдається придбавати необхідні і найбільш прогресивні основні засоби за кошти спеціального фонду, співпрацювати з благодійними фондами, міжнародними організаціями розвитку.

Водночас необхідно з'ясувати і шляхи вибуття основних засобів. Згідно з ПСБОДС 121 «Основні засоби» вибуття основних засобів відбувається в результаті його [3]:

- ліквідації;
- продажу;
- безоплатної передачі іншій установі;
- невідповідності критеріям визнання активом.

Отже, окрім кількісного аналізу збільшення чи зменшення балансової вартості основних засобів загалом і їх складових, необхідно з'ясувати причини, в результаті яких відбулися кількісні зміни. Важливо оцінити збільшення чи зменшення вартості основних засобів в результаті переоцінки, зменшення чи відновлення корисності. Зменшення корисності – втрата економічної вигоди або потенціалу корисності в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування [3].

Зміни обсягів і структури основних засобів доцільно порівнювати із доходом від реалізації робіт і послуг установи. Позитивно, коли темпи збільшення обсягів наданих послуг і виконаних робіт перевищують темпи збільшення обсягів основних засобів.

Підсумковим показником, що характеризує рівень забезпечення установи, є показник технічного забезпечення (фондоозброєність). Показник технічного забезпечення бюджетної установи є дуалістичним. Показник фондоозброєності оцінює забезпечення працівників установи технічними засобами для виконання покладених на них функцій і забезпечення технічними засобами споживачів послуг.

Розрахунок фондоозброєності працівників установи розраховується як відношення вартості основних засобів (ОЗ) до кількості працівників (П). У процесі аналізу варто диференціювати фондоозброєність установи загалом (Φ_3), і фондоозброєність активними основними засобами (OZ_a) основних працівників (П_o) (Φ_a). Ці показники розраховують за формулами (1, 2):

$$\Phi_3 = \text{OZ}/\text{П} \quad (1)$$

$$\Phi_a = \text{OZ}_a/\text{П}_o \quad (2)$$

Позитивним є тенденція до зростання цього показника. Для бюджетних установ більш інформативним з точки зору їх забезпечення основними засобами є показник фондоозброєності споживачів послуг (Φ_c), який розраховується як відношення вартості активної частини основних засобів (OZ_a) до кількості споживачів послуг (С) (3).

$$\Phi_c = \text{OZ}_a/\text{С} \quad (3)$$

Від рівня забезпеченості установи технічними засобами залежить якість та оперативність обслуговування, кількість наданих послуг тощо.

Аналізуючи основні засоби, важливо акцентувати увагу на віковий та їх технічний стан. Для цього в межах окремих груп об'єкти основних засобів необхідно згрупувати за терміном їх експлуатації. Як правило, виокремлюють групи об'єктів основних засобів терміном експлуатації: 0–3 років; 3–5 років; 5–10 років; 10–15 років; понад 15 років.

Визначається питома вага кожної вікової групи в розрізі окремих груп основних засобів та загальному обсязі досліджуваних основних засобів. За результатами проведеного аналізу можемо роботи висновок про рівень оновлення обладнання, визначити групи котрі потребують оновлення, розрахувати середній період експлуатації всього обладнання установи загалом і окремо за визначеними групами.

У межах оцінки технічного стану основних засобів важливо визначити наявність і використання працівниками установи технологічно сучасного і прогресивного обладнання. Для цього розраховується показник прогресивності основних засобів як відношення вартості прогресивного обладнання до вартості основних засобів у групі загалом. Адже за відсутності сучасного обладнання (діагностичного, хірургічного у медицині, лабораторно-дослідного устаткування у наукових установах тощо) бюджетні установи не можуть надавати якісні послуги, що відповідають сучасним потребам суспільства.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У роботі адаптовано методика аналізу основних засобів до діяльності бюджетних установ. У результаті здійснення систематичного і комплексного аналізу основних засобів менеджмент володітиме повною інформацією щодо рівня забезпеченості установи необхідним сучасним засобам і вчасно виявляти потребу у нових технологіях. А це дасть змогу попередньо планувати і закладати закупівлю сучасних основних засобів у проектах кошторису наступних періодів, визначити джерела їх фінансування (загальний чи спеціальний фонди). Подальшого вдосконалення потребує методика оцінки ефективності використання основних засобів, що враховує не лише особливості діяльності бюджетних установ, але й їх галузеві приналежність та специфіку діяльності.

1. Болюх М. А. Аналіз фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: навч. посіб. / Болюх М. А., Заросило А. П. – К.: КНЕУ, 2008. – 344 с. 2. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ МФУ від 23.01.2015 № 11. 3. Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»: Наказ МФУ від 12.10.2010 № 1202. 4. Про публічні закупівлі: Законом України від 25.12.2015 № 922-VIII. 5. Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/news/zakupivli-za-derzhkoshty/prozorro-stala-obovyazkovoyu-dlya-vikoristannya-po-vsiiy-ukrayini/>